

Книга “Трансфертне ціноутворення: український варіант”

Частина книги. “Історія. Як це було в США”

Безсумнівно, США є державою-першопрохідцем у трансферному ціноутворенні. У першу чергу це наслідок швидких темпів зростання американської економіки після Другої світової війни, тобто в період, відомий як післявоєнний економічний бум, епоха Кейнса або золотий вік капіталізму.

Процес розквіту економіки США, супроводжуваний збільшенням кількості та прибутковості транснаціональних компаній, вимагав пропорційності зростання корпоративних відрахувань до федерального бюджету. Спеціальне законодавство, що детально регулює питання трансфертного ціноутворення, приймалося в США поступово, починаючи з середини 1960-х.

Однак, що показово, – незважаючи на введення законодавчих обмежень у трансферне ціноутворення, з плином часу частка корпоративних податків у надходженнях федерального бюджету США помітно скорочувалася. Якщо в 1952р. частка податку на прибуток корпорацій у загальних надходженнях до федерального бюджету склала 32,1%, то аналогічний показник у 2012р. – 8,9%. Для порівняння: у 1952р. податки фізичних осіб склали 42,2% від загальних надходжень федерального бюджету США. Податок з фонду оплати праці – 9,7%. Поточні показники цих же податкових надходжень (за даними Конгресу США) – 41,5% і 40,0% відповідно. Окремо відзначимо, що ставка податку на прибуток у США є однією з найвищих у світі і становить 35%.

Очевидно, що законодавче регулювання ТЦО не стало особливою перешкодою для американських транснаціональних корпорацій в оптимізації оподаткування.

Такий стан речей спричинив запізнілу стурбованість влади США. Враховуючи те, що кризові явища 2008-2013рр. вплинули і на безпрецедентне зростання бюджетного дефіциту федерального бюджету (у 2012р. дефіцит склав рекордні, за даними МВФ, 8,5% ВВП, а державний борг США – \$ 167 трлн., тобто 106,5% ВВП), влада серйозно зацікавилася прибутками своїх транснаціональних компаній. Особливу увагу привернули залишки грошової маси на офшорних рахунках ТНК в сумі більш ніж \$ 1 трлн. Ці кошти недоступні для виплати дивідендів, викупу акцій або будь-яких інших форми інвестування в економіку США.

Тим не менш, на що може розраховувати влада США, посилюючи контроль у сфері трансфертного ціноутворення? Трансферне законодавство США істотно відрізняється від законодавства інших зацікавлених країн.

Однією з основних норм Податкового кодексу США (Internal Revenue Code, – IRC), що регулюють трансферне ціноутворення, є § 482 частини III підрозділу «Е» розділу 1 підглави «А» глави 26 кодифікованого законодавства США – *«Перерозподіл доходів і відрахувань між платниками податків»*. Відповідно до цієї статті: *«У разі якщо дві або більше організації, або група підприємств, або суб'єкти господарювання (незалежно від їх взаємопов'язаності, факту створення або реєстрації в США), знаходяться у власності, або ж під прямим або непрямым контролем (впливом) , Секретар може розділити, розподілити (перерозподілити) валовий дохід, відрахування, кредити або пільги між такими організаціями, групою підприємств або суб'єктами господарювання, – у тому випадку, якщо він вирішить, що такий поділ, розподіл (перерозподіл) присіче ухилення від сплати податків, або буде сприяти більш чіткому відображенню доходу такої організації, групи підприємств або суб'єктів господарювання. У разі будь-якої передачі нематеріальних активів або надання дозволу на користування нематеріальними активами (у контексті § 936 (h) (3) (B)), дохід щодо такої передачі або дозволу повинен зіставлятися з доходом, одержаним безпосередньо від володіння такими*

нематеріальними активами».

Як впливає зі змісту вищенаведеного параграфу, в США на федеральному законодавчому рівні закріплено принцип гнучкого підходу до вибору поведінки в ТЦО. Таку позицію можна пояснити тим, що трансфертному ціноутворенню властива невизначеність щодо вибору найбільш точного методу розрахунку ціни. Що, у свою чергу, пов'язано з великою кількістю чинників, здатних впливати на формування трансфертної ціни.

Є й інші параграфи Податкового кодексу США, якими в меншій мірі, але більш адресно регулюється питання трансфертного ціноутворення в специфічних випадках: § 332 «Ліквідація дочірніх підрозділів», § 361 «Невизнання прибутку або збитку для корпорації, підхід до розподілу», § 6038 «Надання звітності щодо іноземних корпорацій і партнерств» і т.д.

Федеральною податковою службою Міністерства фінансів США розроблені також регуляторні підзаконні нормативні акти, якими деталізований і роз'яснено порядок застосування трансфертного ціноутворення. Найбільш важливими є регуляторні акти, видані для належного правозастосування § 482 Податкового кодексу США: Правила 26 CFR 1.482 (видано 11 липня 2006г.). Трохи пізніше, – 1 серпня 2006р. Федеральною податковою службою Міністерства фінансів США виданий також Збірник правил «Визначення доходу та відрахувань від операцій з нематеріальними активами».

До методів ТЦО, найбільш часто використовуваних в США, відносять:

1) метод порівнянної рентабельності (*CPM – comparable profits method*). Індикатори методу – операційна рентабельність, операційний прибуток до витрат (*berry ratio*), маржа на витрати, інше;

2) метод порівнянних угод;

3) метод розподілу залишкового прибутку (*residual profit split*).

У той же час, найкращим методом визначення трансфертної ціни вважається той метод, який забезпечує досягнення визначення ціни відповідно з правилом **“витягнутої руки”**. Платник податків, так само як і податкова служба, має право використовувати той метод, який краще підходить для конкретної ситуації.

З іншого боку, як зазначив суддя Верховного Суду США Дж. Сандерленд, – *«Право платника податків уникати сплати податків з використанням усіх дозволених законом способів ніким не може бути оскаржене. Кожен має право вести свої фінансові справи таким чином, щоб звести відповідні платежі до мінімуму ...»*. Тому не дивний той факт, що ті компанії в США, які потрапляють під регулювання та контроль у сфері ТЦО, оплачують послуги адвокатів, податкових консультантів, метою яких є пошук законних способів уникнення оподаткування.

Доповіді Підкомітету з розслідування сенату США свідчать про основний і найбільш популярному способі, який використовується гігантами ІТ-бізнесу, – Microsoft, Hewlett-Packard, а також Apple для зниження податкового навантаження. Він полягає у виведенні коштів на рахунки закордонних офшорних підконтрольних компаній, в той же час, як дивіденди акціонерам у США (на прикладі Apple) виплачуються за рахунок емісії облігацій. Таким чином, американські ІТ-гіганти отримують безстрокову відстрочку сплати податку на прибуток від «активного бізнесу» контрольованих офшорних структур до того часу, поки цей прибуток не повернено в США.

Крім того, слід окремо відзначити, що витрати вказаних ІТ-гігантів переносились в більшій частині на ті структури, які зареєстровані в США, тобто не розподіляють пропорційно між материнською і офшорними підконтрольними компаніями. У першу чергу це витрати за операціями з нематеріальними активами (інтелектуальною власністю, пов'язаної з винаходами, новими продуктами, розробками і т.д.), в яких визначити справедливую трансфертну ціну, використовуючи існуючі правила і методики, практично неможливо.

Зразком ухилення від оподаткування можна вважати ірландську компанію Apple Sales International (ASI), яка в 2009-2012 рр.. заплатила Apple за договором про розподіл витрат материнської компанії приблизно \$ 5 млрд., в той же час як торгівля продукцією Apple забезпечила для ASI \$ 74 млрд.

Влада США прийняли превентивні заходи: у грудні 2008р. Мінфін опублікував тимчасові правила, якими визначається відповідність між внеском / витратами сторін і одержуваної ними вигодою; з грудня 2011р. правила стали постійними. Однак було дозволено зберегти умови для угод, укладених до 2008р., чим компанії користуються по даний час.

Як зазначив у своїй доповіді про корпорацію Apple голова сенатського комітету Кар Левін: *“Корпорація Apple не вдовольнилася простим переказом своїх доходів в офшорні зони. Вона пішла на щось більше. Вона створює офшорні компанії з капіталом в десятки мільярдів доларів, не реєструючись при цьому в якості податкового резидента ні в одному з місць”*. У свою чергу, в офіційній відповіді корпорація Apple м'яко апелювала Левіну, що не заперечує проти ухвалення змін в системі корпоративних податків у США, які радикально спростили б її.



Співавтор книги “Трансферне ціноутворення: український варіант” Роман Задорожній – генеральний директор фінансово-правової аутсорсингової компанії. Партнер Міжнародного аналітичного альянсу

Придбати книгу можна тут: “Трансферне ціноутворення: український варіант”