

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-58>

УДК 338:5

ЗАСТОСУВАННЯ РЕЖИМУ БЕЗПЕЧНИХ ГАВАНЕЙ У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ: СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

SAFE HARBOUR REGIMES FOR TRANSFER PRICING: ESSENCE AND CLASSIFICATION

Мошковська Олена Анатоліївна
доктор економічних наук, професор,
Державний торговельно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1176-9478>

Moshkovska Olena
State University of Trade and Economics

Стаття присвячена важливим та актуальним питанням сутності, класифікації та значення безпечних гаваней в режимі трансферного ціноутворення. Визначено, що практика використання безпечних гаваней стала невід'ємною частиною економічного життя ТНК, при цьому їх використання має подвійний ефект. Насамперед наука і практика виділяє негативну сторону даного явища: вплив великого обсягу капіталу з однієї країни в іншу, уникнення оподаткування, що провокує нестабільність економіки. Однак не варто ігнорувати те, що діяльність ТНК посилює та розвиває рух фінансових ресурсів в міжнародному діапазоні, і пошук оптимальної системи оподаткування є економічно обґрунтованим. Розглянуто класифікаційні ознаки, за якими групуються безпечні гавані для цілей трансферного ціноутворення. В статті визначено напрямки подальших досліджень щодо проблем, пов'язаних з безпечними гаванями в ТНК.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, безпечні гавані, подвійне оподаткування, трансакційний підхід, транснаціональні корпорації.

For the whole world, the methodology and peculiarities of the functioning of transfer pricing have become relevant since the emergence of multinationals, because all types of trade in the international community are deepened on the basis of application of transfer pricing; there is development in a use of new financial instruments; therefore, the movement of financial assets is simplified. At the same time, multinationals are searching for ways to optimize (and sometimes avoid) taxation. The purpose of the paper is to deepen the theoretical basis application of the safe harbour rule for transfer pricing. The main research method was the study of the theoretical and methodological possibilities of the safe harbour rule for the application of transfer pricing. It has been found that the practice of using safe harbours is an integral part of the economic life of multinationals, and their use has a double effect. First of all, science and practice highlight the negative side of this phenomenon: the outflow of a large amount of capital from one country to another, tax avoidance, which provokes economic instability. However, we should not ignore the fact that the activity of multinationals strengthens and develops the movement of financial resources in the international range, and the search for an optimal taxation system is economically justified. The author has considered classification features by which safe harbours are grouped for the purposes of transfer pricing. Therefore, the main features are classic and specialized; by the level of taxation, by the provision of reports and by the availability of contracts. The Top 10 relevant zones according to the Corporate Safe Harbours Index were determined in order to assess the potential safe harbours of multinationals. The paper outlines directions for further research on the issues related to the use of safe harbours by multinationals. The study shows that the application of the specified rule, despite some advantages for the payer, has significant disadvantages, like the threat of certain inconsistency with the arm's length principle or with the legislation of the country of the enterprise's branch residence with which controlled transactions are carried out, so it complicates the regulation of the rules for the elimination of double taxation in such cases.

Keywords: transfer pricing, safe harbours, double taxation, transactional approach, multinationals.

Постановка проблеми. Для всього світу методологія та особливості функціонування трансфертного ціноутворення стали актуаль-

ними з моменту появи транснаціональних корпорацій (далі – ТНК), оскільки активізується міжнародна торгівля, вільно переміщу-

ються фінансові ресурси, використовуються нові фінансові інструменти та технології. В цей же час, ставки корпоративного податку по країнам ЄС (2022 р.) значно відрізняються. Найвищі ставки зафіксовані на Мальті (35%), Бельгії (25%), у Франції (25%), і Іспанії (25%). Найнижчі – в Ірландії та на Кіпрі (12,5%), в Болгарія (10%) та Угорщині (9%), Швейцарії (8,5%) [1]. У зв'язку з вищезазначеним, ТНК перебувають у постійному пошуку шляхів оптимізації (а інколи і уникнення) оподаткування, що спонукає до розвитку та розширення на міжнародній арені безпечних гаваней, конвертаційних центрів, «сірого імпорту» тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам регулювання, становлення та функціонування правила безпечних гавань при трансферному ціноутворенні присвячено дослідження: Ezenagu A. [2], Solilova A. [4], Steven T. [7], Tope O. & Daniluk L. [8], Греца Я. [9], Комар І. [10], Петрик О., Гриненко Ю. [13], Фенюк Я. [14], Харчук О. [15] та інших науковців.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Розширення прав та частки самих ТНК надає їм безліч можливостей для формування різних схем уникнення податкових платежів, що є однією з ключових загроз фінансовій безпеці країн із відкритою економікою. Саме тому на державному рівні кожної країни доцільно проводити заходи щодо контролю бази оподаткування, яку відомляють ТНК в їх країні, з тією, яка реально відображає результат діяльності такої компанії. З іншого боку, для корпорацій, як платників податків, досить важливим і актуальним є зменшення ризику подвійного оподаткування, яке може виникнути внаслідок суперечки між двома країнами щодо визначення винагороди за міжнародні операції з філіями ТНК.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є поглиблення теоретичних основ функціонування правила безпечної гавані для застосування цілей трансферного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі трансферного ціноутворення, де процес адміністрування податків складний, а ступінь податкових ризиків є високою, платник податків, який здійснює контрольовані операції, у деяких країнах може мати можливість обирати модель оподаткування, яка забезпечить йому оптимальний баланс між рівнем податкового навантаження та зручністю податкового адміністрування.

У міжнародній практиці трансферного ціноутворення такі варіанти пропонуються у форматі безпечних гаваней (позанаціональні фінансові центри / території/ зони), де, за певних умов, для такого платника податків встановлюється наперед визначений діапазон цін, рівень рентабельності чи зменшена ставка оподаткування. Дотримання цих вимог гарантовано захистить платника від будь-яких додаткових обов'язків чи конфліктів з податковими органами.

Вплив безпечних гаваней в діяльності ТНК є досить великим. Безпечні гавані мають подвійний вплив: позитивний – на глобальний рух капіталів (активізація транскордонних фінансових потоків і прискорення обороту фінансових активів у міжнародному масштабі, безконфліктність в оподаткуванні між різними країнами) та негативний, створюючи елементи нестабільності у світовій економіці та фінансах у зв'язку з можливістю накопичення в безпечних гаванях великих обсягів капіталів, насамперед, спекулятивних [5]. ТНК можуть також використовувати такі зони для уникнення сплати податків, приховування прибутку тощо.

Найчастіше ТНК використовують правило безпечної гавані в наступних секторах:

- сектори ІТ та ІТЕС;
- фармацевтичний сектор;
- фінансові операції – зовнішні позики, корпоративні гарантії;
- виробництво оригінального обладнання [4].

З метою оцінки кожної зони-країни, як потенційної безпечної гавані, використовують Індекс корпоративних безпечних гаваней, який розраховується шляхом поєднання балів визначеної зони за шкалою «Haven Score» (оцінка гавані) та «Global Scale Weight» (вага глобальної шкали гавані).

Рейтинг Offshore Financial Center 2020 [3] виділяє основну групу топових безпечних гаваней у всьому світі, які наведені на рис. 1.

Хоча рівень стандартів регулювання та прозорості бізнесу в різних безпечних гаванях різний, найчастіше вони пропонують наступні умови:

- спрощений контроль за відповідністю нормам законодавства;
- зменшене податкове навантаження;
- надання впевненості, що ціна в контрольованій операції буде прийнята податковими органами;
- зменшення витрат на відповідність нормам трансферного ціноутворення;

- кращий захист активів та інтелектуальної власності;
- гнучкі правила ведення бізнесу, включаючи безпеку даних, заходи щодо конфіденційності та багато іншого.

Додаткові позитивні можливості для застосування правила безпечної гавані в різних країнах при трансфертному ціноутворенню є наступними:

- у деяких випадках відповідні групи платників податків звільняються від застосування правил трансфертного ціноутворення

до операцій із пов'язаними особами. Такими відповідними платниками податків є або малі платники податків, або платники податків, які здійснюють дрібні операції;

– безпечні гавані для невеликих угод можуть передбачати звільнення від документації з трансфертного ціноутворення або від аудиту, якщо вартість угоди знаходиться в межах визначеного ліміту;

- режим безпечної гавані може встановлювати фіксовану надбавку до прибутку від загальної вартості операції між пов'язаними

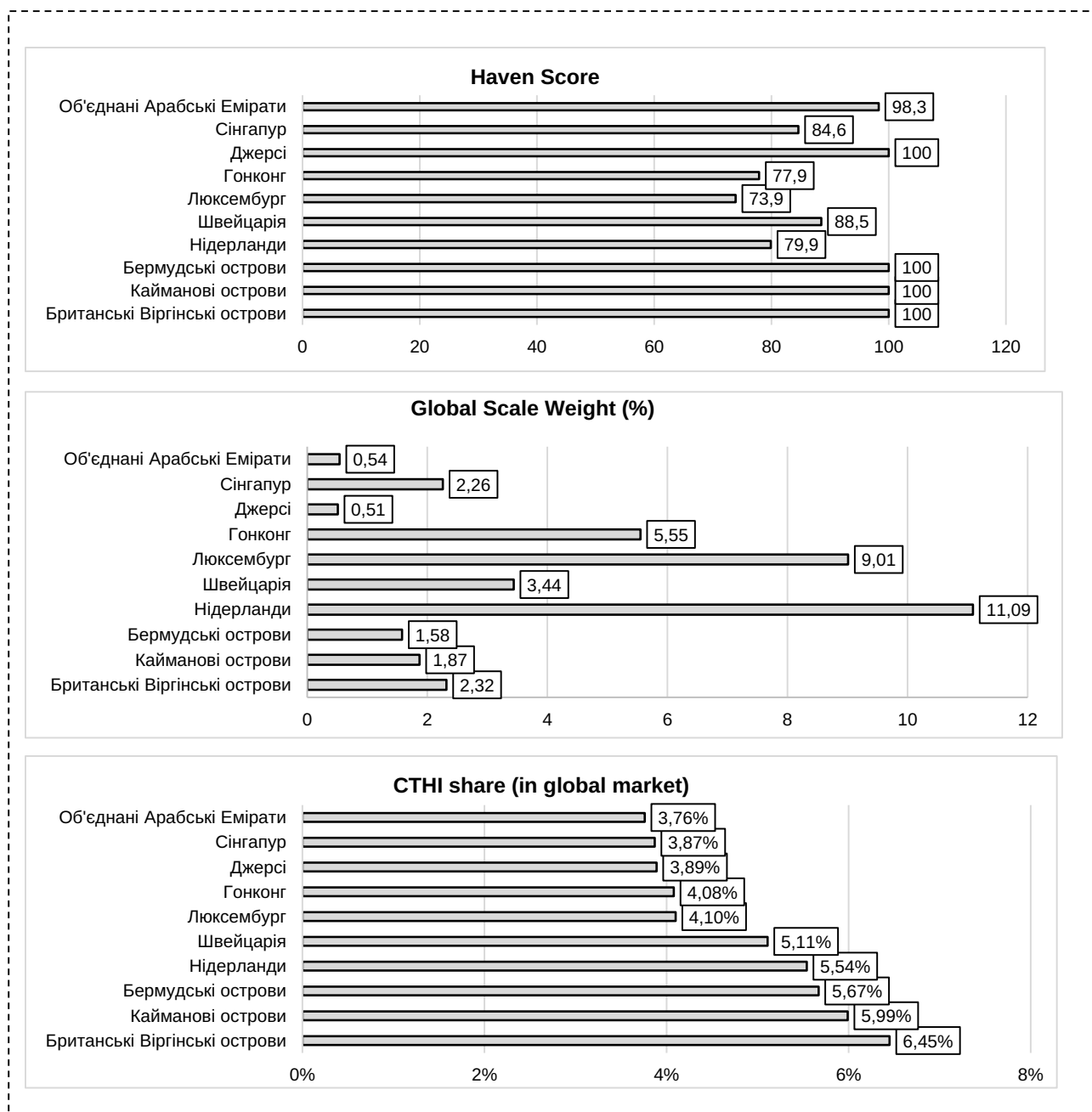


Рис. 1. Основні показники індексу податкових гаваней у 2021 році

Джерело: побудовано на основі [3]

особами. Однак, щоб отримати право на режим безпечної гавані, вартість операції не повинна перевищувати встановлений відсоток від загальної суми відрахувань платника податків або заявлену суму.

Проте, варто зазначити три основні недоліки використання безпечних гаваней:

- підвищений контроль з боку іноземних урядів та податкових органів. До минулих скандалів, пов'язаних з податковим шахрайством, належать:

- Panama Papers (2016 р.): понад 11 мільйонів секретних документів із Mossack Fonseca, офшорної юридичної фірми в Панамі, розкрили як ТНК, керівники компанії та інші особи використовували безпечні гавані [8];

- Paradise Papers (2017 р.): понад 13,4 мільйонів документів з Appleby – юридичної офшорної фірми на Бермудах, розкрили незаконну діяльність, таку як відмивання грошей;

- Pandora Papers (2019 р.): понад 12 мільйонів документів розкрили як керівники понад 90 країн використовували схеми ухилення від податків [7].

- Потенційні геополітичні труднощі, відтік капіталу, зростання тіньової економіки.

- Управлінські проблеми. ТНК, які працюють в безпечних гаванях інших країн, можуть зіткнутися з повсякденними проблемами управління. Ці проблеми, що знижують продуктивність, можуть бути пов'язані з недоліками комунікації, культурними бар'єрами, різницею в часових поясах та багато іншого.

Проаналізувавши наукові джерела щодо класифікації безпечних гаваней для цілей трансферного ціноутворення, слід відмітити основні ознаки, за якими групують вищезазначені зони:

1. Класичні – пропонують пільгові умови оподаткування компаніям незалежно від виду їх діяльності (Британські Віргінські острови, Бермудські острови, Кайманові острови, Острови Кука). На цих ринках угоди укладаються нерезидентами можуть і зовсім не оподатковуватися, відсутні корпоративне оподаткування й оподаткування ділових цінних паперів, але існують реєстраційні внески і плата за ліцензії [11].

2. Спеціалізовані – спеціалізуються на окремих сферах фінансової діяльності. Прикладами можуть служити Швейцарія (інвестиційна та банківська діяльність), Австрія (банківські послуги для фізичних осіб), Монако (податкове планування для фізичних осіб), Нідерланди (інвестиційна діяльність) тощо [9].

Окрім вищезазначеного, безпечні гавані для ТНК розрізняють за рівнем оподаткування, за наданням звітності та за наявністю договорів (рис. 2).

Серед далекосяжних способів розв'язання проблем, пов'язаних з безпечними гаванями, доцільно виокремити наступні:

- оптимізація навантаження оподаткування у залежності від окремого стану діяльності на ринку;

- розвиток продуктивності нормативно-правової бази щодо діяльності безпечних гавань;

<p style="text-align: center;"><u>За рівнем оподаткування:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Класичні - Низькоподаткові - Респектабельні - Адміністративно-територіальні утворення 	<p style="text-align: center;"><u>За наданням звітності:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Зони, де компанії <i>не зобов'язані</i> надавати фінансову звітність (класичні зони) - Зони, де компанії <i>зобов'язані</i> надавати фінансову звітність, а також вести бухгалтерський облік (низькоподаткові та респектабельні зони) 	<p style="text-align: center;"><u>За наявністю договорів щодо подвійного оподаткування:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Зони, що <i>мають</i> угоди про уникнення подвійного оподаткування (зазвичай низькоподаткові зони) - Зони, що <i>не мають</i> угод про уникнення подвійного оподаткування або їх достатньо невелика кількість. Є збори або/та річні платежі (класичні офшори)
---	---	--

Рис. 2. Класифікація безпечних гаваней для цілей трансферного ціноутворення

Джерело: [10]

– покращення співпраці із міжнародними організаціями задля гармонізації національного законодавства;

– частіше застосування контролюючих і регулюючих заходів щодо офшорного бізнесу [15].

Законодавство країни повинне передбачати вживання більш жорстких заходів щодо контролю та моніторингу безпечних гавань, введення проти корпорацій і країн спеціальних штрафів, а також суттєвих санкцій у випадках наявності порушених правових норм у боротьбі із уникненням сплати податкових платежів [15].

Проте залишається дискусійною позиція окремих держав щодо затвердження такого законодавства, згідно з яким акцент був би наголошений лише на негативній оцінці діяльності безпечних гавань та був проігнорований момент можливості реалізації усіх переваг, які

пропонує даний механізм для розвитку міжнародного бізнесу та поліпшення загального економічного клімату.

Висновки. Практика використання ТНК безпечних гаваней стала невід'ємною частиною їх економічного життя. Втім, застосування вказаного режиму, попри такі переваги для платника, як спрощення адміністрування та мінімізації ризиків, має суттєві недоліки, а саме: загроза певної неузгодженості з принципом «витягнутої руки» чи із законодавством країни резиденства філії підприємства, з яким здійснюються контрольовані операції, що ускладнює врегулювання правил усунення подвійного оподаткування в таких випадках.

Стратегічним напрямком подальших досліджень є розроблення методичних аспектів протидії розмиванню податкової бази та використання безпечних гавань, як успішної частини податкового адміністрування ТНК.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Deloitte Corporate Tax Rates (2022). URL: <https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/legacy/docs/analysis/2022/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>.
2. Ezenagu, A. Safe Harbour Regimes in Transfer Pricing : An African Perspective, Institute of Development Studies, 2019. URL: https://www.africaportal.org/documents/19285/Safe_Harbour_Regimes_in_transfer_pricing.pdf.
3. Offshore Financial Center 2020. URL: <https://www.ofcmeter.org>.
4. Solilova V. Transfer pricing and safe harbours, *Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, 61(7), pp. 2757–2768. URL: https://www.researchgate.net/publication/275067385_Transfer_pricing_and_safe_harbours.
5. Sopko V., Romashko O., Shapovalova A. Transfer pricing: a global context. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. № 25. Част. 2. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25_2_2019ua/29.pdf.
6. Tax Justice Network. Corporate Tax Haven Index 2021 Methodology. URL: <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/methodology.pdf>.
7. Toms Steven. Financial scandals: a historical overview. *Accounting and Business Research* 49.5, 2019, 477–499. URL: <https://ideas.repec.org/a/taf/acctbr/v49y2019i5p477-499.html>.
8. Tope O. & Daniluk L. Offshore's Marginality: Exploring the Panama Papers and the Feasibility of Post-National Sociolinguistics, *Discourses of Identity in Liminal Places and Spaces*. Routledge, 2019. 282–301. URL: <https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9781351183383-13/offshore-marginality-exploring-panama-papers-feasibility-post-national-sociolinguistics-tope-omoniyi-lukasz-daniluk>.
9. Греца Я. В. Зміст, правові засади та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 12.00.07 ; Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», 2020. 34 с.
10. Комар І. С. Види офшорних зон та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3111>.
11. Луцишин З., Южаніна Н., Фролова Т., Мазур М., Перебийніс Д. Сучасна офшоризація бізнесу у конструкті національної фіскальної безпеки. *Міжнародна економічна політика*. 2019. № 1 (30). DOI: <https://doi.org/10.33111/iep.2019.30.04>.
12. Манзюк О. О. Механізм мінімізації негативного впливу офшорних юрисдикцій на розвиток національної економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. Львів, 2015. 21 с.
13. Петрик О. А., Гриненко Ю.І. Трансферне ціноутворення: правила та механізм контролю податку на прибуток. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 7/2.

14. Фенюк Я. К. Глобальна офшоризація як вартість боротьби за міжнародну конкурентоздатність фінансового ринку. *Підприємство та інновації*. 2021. № 18. DOI: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/18.3>.

15. Харчук О. О. Негативні наслідки діяльності офшорних зон та шляхи їх подолання в Україні. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 6. С. 157–160.

REFERENCES:

1. Deloitte Corporate Tax Rates (2022). URL: <https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/legacy/docs/analysis/2022/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>.

2. Ezenagu, A (2019) Safe Harbour Regimes in Transfer Pricing: An African Perspective, Institute of Development Studies, URL: https://www.africaportal.org/documents/19285/Safe_Harbour_Regimes_in_transfer_pricing.pdf

3. Offshore Financial Center (2020). URL: <https://www.ofcmeter.org>.

4. Solilova, V. Transfer pricing and safe harbours, *Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, 61(7), pp. 2757–2768. URL: https://www.researchgate.net/publication/275067385_Transfer_pricing_and_safe_harbours.

5. Sopko, V., Romashko, O., Shapovalova A. (2019) Transfer pricing: a global context. *Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: "International economic relations and the world economy"*, № 25, part. 2. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25_2_2019ua/29.pdf.

6. Tax Justice Network (2021). *Corporate Tax Haven Index 2021 Methodology*. URL: <https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/methodology.pdf>.

7. Toms Steven (2019) Financial scandals: a historical overview. *Accounting and Business Research* 49.5, 477–499. URL: <https://ideas.repec.org/a/taf/acctbr/v49y2019i5p477-499.html>.

8. Tope, O & Daniluk, L.(2019) Offshore's Marginality: Exploring the Panama Papers and the Feasibility of Post-National Sociolinguistics, *Discourses of Identity in Liminal Places and Spaces*. Routledge, 282–301. URL: <https://www.taylorfrancis.com/chapters/edit/10.4324/9781351183383-13/offshore-marginality-exploring-panama-papers-feasibility-post-national-sociolinguistics-tope-omoniyi-lukasz-daniluk>.

9. Gretska, J. V. (2020) Content, legal principles and limits of tax planning: foreign experience and Ukrainian practice: autoref.diss. ... Dr. Econ. Sciences: 12.00.07; State higher educational institution «Uzhhorod National University», 34 p.

10. Komar, I. S. (2014) Types of offshore zones and their influence on the organization of accounting. *Efficient economy*. No. 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3111>.

11. Lutyshyn, Z., Yuzhanina, N., Frolova, T., Mazur, M., Perebynis, D. (2019) Modern offshorization of business in the framework of national fiscal security. *International economic policy*. № 1 (30). DOI: <https://doi.org/10.33111/iep.2019.30.04>.

12. Manzyuk, O. O. (2015) The mechanism of minimizing the negative impact of offshore jurisdictions on the development of the national economy: autoref. thesis ... candidate economy Sciences: 08.00.03; Center. consumer union city of Ukraine, Lviv. commerce Acad. Lviv, 21 p.

13. Petryk, O. A., Grinenko Yu. I. (2019) Transfer pricing: rules and mechanism of income tax control. *Economy. Finances. Right*. No. 7/2,

14. Feniuk, Y. K. (2021) Global offshorization as the cost of the struggle for the international competitiveness of the financial market. *Enterprise and innovation*. No. 18. DOI: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/18.3>.

15. Kharchuk, O. O. (2016) Negative consequences of the activity of offshore zones and ways to overcome them in Ukraine. *International scientific journal*. No. 6. P. 157–160.