
ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 336.221

JEL Classification: H25

*Цебень Р.Л.,
канд. екон. наук, доц., доц. кафедри обліку,
аудиту та оподаткування,
Хмельницький національний університет*

СУЧАСНИЙ СТАН ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Глобалізація економічних процесів призводить до проблеми зниження податкової бази та перенесення доходів до країн з меншими податковими ставками. Некоректне застосування механізму трансфертного ціноутворення є одним з механізмів таких процесів. Так, за оцінкою Постійного підкомітету Конгресу США з розслідувань, наданою в ході засідань 2012–2013 рр., основними способами розмиття податкової бази є виведення прибутку до офшорів за допомогою трансфертного ціноутворення та використання існуючих розбіжностей між податковим законодавством різних юрисдикцій, зокрема за допомогою ліцензування та укладання угод про розподіл витрат [1].

Зміни в податковому законодавстві України з трансфертного ціноутворення, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.18 р. № 2628-VIII, є продовженням впровадження світової практики, узагальненням практики контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні за попередні роки, реалізацією зобов'язань України щодо імплементації Плану BEPS. Це надасть змогу захистити податкову базу та уникнути при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми визначення трансфертного ціноутворення висвітлюються в працях вчених та практиків, таких як: Алексеева А., Греца Я., Гречко А., Дзюба П., Колдовський М., Олійник Н., Товкун Л., Черевко О. та ін. [2–8]. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії обліку та оподаткування. Не зважаючи на значну кількість публікацій, проблеми трансфертного ціноутворення потребують подальшого розгляду.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз сучасного стану трансфертного ціноутворення в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни товарів або результатів робіт чи послуг в операціях, що визнаються контрольованими згідно Податкового кодексу України. Основою трансфертного ціноутворення є принцип витягнутої руки (англ. Arm's length principle). На сьогодні він у адаптованому під вітчизняні реалії варіанті зафіксований у п.п. 39.1.1 Податкового кодексу України. Цей принцип означає, що податкові зобов'язання у межах контрольованих операцій мають відповідати рівню, ніби-то вони здійснювалися між непов'язаними особами. Іншими словами, з урахуванням визначення трансфертного ціноутворення вони мають відповідати звичайним цінам. Суть звичайних цін при цьому не змінюється.

Звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України. При цьому, якщо не доведено зворотнє, вважається, що звичайна ціна відповідає ринковій.

Трансфертне ціноутворення залишається тим самим набором правил визначення звичайних цін. Відмінність в правилах полягає в переліку операцій, при здійсненні яких їх необхідно враховувати. До цього переліку попадають тільки контрольовані операції.

Згідно статті 39 Податкового кодексу України, контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

– господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту;

– зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України;

– господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [9].

Необхідно погодитися з Алексеевою А., що встановлення у законодавстві чіткого переліку контрольованих операцій визначає рамки податкового контролю і слугує відповідною гарантією прав платника податків при його здійсненні [2, с. 88].

Важливе значення має визначення переліку осіб, операції з якими можуть бути визнані контрольованими. Для мети трансфертного ціноутворення контрольованими є господарські операції з нерезидентами як пов'язаними, так і не пов'язаними особами. Для ідентифікації двох груп нерезидентів використовують відповідні переліки, затверджені Кабінетом міністрів України. Переліки, затверджені КМУ мають на меті:

– виявити контрольовані операції для перевірки на відповідність принципу витягнутої руки;

– виявити контрольовані операції, які відповідають критеріям коригування «плюс 30%» згідно пп. 140.5.4 ПКУ.

Згідно пп. 140.5.4 ПКУ у разі придбання товарів, робіт та послуг у нерезидентів, включених до переліків, резидент зобов'язаний:

– або збільшити фінансовий результат податкового звітного періоду на суму 30% вартості таких товарів (робіт, послуг), придбаних у результаті неконтрольованих операцій;

– або підтвердити суму витрат у цих операціях за цінами, визначеними за принципом витягнутої руки [9].

Головним недоліком застосування переліків є практика введення в дію нових переліків та внесення змін в існуючі переліки не з початку податкового року, а протягом усього року. Так, у 2015 році перелік низькоподаткових юрисдикцій поновлювався двічі, і в результаті протягом року були чинними три варіанти переліку. Аналогічним чином у 2017 році набрав чинності перелік організаційно-правових форм. Імплементация нових переліків у такий спосіб спричиняє такі негативні наслідки у суб'єктів ЗЕД:

– по-перше, повністю дезорганізується система бізнес-планування;

– по-друге, підвищується ризик фінансових втрат у разі невідповідності контрактної ціни господарських операцій з нерезидентом принципу витягнутої руки за операціями, які починалися як неконтрольовані і були орієнтовані на необхідність урахування зазначеного принципу на етапі узгодження контрактних цін в угоді з нерезидентом;

– по-третє, через відсутність у Податковому кодексі відповідної методики визначення обсягу контрольованих операцій із нерезидентами, держави або організаційно-правові форми яких протягом звітного року було включено або виключено в відповідного переліку [10, с. 14].

Для того, щоб господарська операція потрапляла до категорії контрольованих, повинні дотримуватися обидва критерії:

– річний дохід від усіх видів діяльності підприємства за рік повинен перевищувати 150 млн грн без урахування ПДВ;

– обсяг операцій підприємства з кожним контрагентом-нерезидентом повинен перевищувати 10 млн грн.

Трансфертне ціноутворення повинно здійснюватися за такими принципами:

1. Ціни в контрольованих операціях визначаються за допомогою методів, установлених п. 39.3 Податкового кодексу.

2. Обов'язок доводити «звичайність» ціни в контрольованій операції покладено на контролюючий орган.

3. Звичайною є ціна, установлена в договорі про взаємне узгодження цін у контрольованих операціях, який укладено великим платником з Міндоходів і зборів у порядку, викладеному в п. 39.6 Податкового кодексу.

4. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника до рівня податкових зобов'язань, які в зіставних операціях виникли б у сторін, що не є пов'язаними особами. При цьому повинна дотримуватися умова про відповідність комерційних та фінансових умов у період здійснення таких операцій.

5. Якщо під час контрольованої операції застосовуються ціни, які не відповідають рівню звичайних цін на відповідні товари (роботи, послуги), унаслідок чого відбувається заниження

податкових зобов'язань, платник податків має право самостійно вікоригувати податкові зобов'язання і сплачені суми податку.

При порівнянні контрольованої операції з подібною операцією, сторони якої не є пов'язаними особами, зіставляють комерційні та фінансові умови операцій. Зіставними визнаються умови, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операції або ж можуть бути усунені шляхом коригування. Порядок аналізу елементів контрольованих та зіставних операцій наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Порядок аналізу елементів контрольованих та зіставних операцій

Елементи операції	Елементи аналізу
Предмет операції (товари, роботи, послуги)	Аналізуються такі критерії: - характеристика товарів (робіт, послуг); - кількість товарів (обсяги наданих послуг, виконаних робіт); - строки виконання господарських зобов'язань, умови здійснення платежів під час операції; - офіційний курс гривні до інвалюти, установлений НБУ, під час здійснення операцій, зміна курсу; - звичайні знижки до ціни товару, обумовлені сезонними та іншими коливаннями ринку, утратою товаром первісної якості, наближенням кінця строку придатності, збутом неліквідних (низьколіквідних) товарів.
Функції, що виконуються сторонами, з урахуванням використовуваних активів	До аналізованих функцій належать, зокрема: - дизайн і технологічна розробка, видавництво товарів; - монтаж та установка обладнання, науково-дослідні роботи; - ремонт, гарантійне обслуговування; - маркетинг, реклама; - зберігання, транспортування товарів; - страхування, інформаційне обслуговування, ведення бухгалтерського обліку, юридичне обслуговування; - посередництво при продажу товарів (робіт, послуг); - контроль якості, стратегічне управління (визначення цінової політики, стратегії виробництва та реалізації, обсягів продажів, асортименту товару).
Ризики сторін операції	Аналізуються такі ризики сторін: - виробничі ризики (у тому числі і ризики неповного завантаження виробничих потужностей); - ризики зміни ринкових цін на матеріали та готову продукцію; - ризики знецінення виробничих запасів, втрати товарами споживчих якостей, втрати майна та майнових прав; - ризики, пов'язані зі зміною курсу гривні до інвалюти, кредитні, інвестиційні ризики; - ризики, пов'язані із завданням шкоди навколишньому середовищу; - підприємницькі ризики, ризик зниження споживчого попиту на товари (роботи, послуги).
Ринок товарів	Аналізуються такі фактори: - географічне розташування ринку, його обсяг; - наявність конкуренції, відносна конкурентоспроможність продавців і покупців; - наявність на ринку однорідних, подібних товарів; - попит і пропозиція, платоспроможність покупців; - рівень державного регулювання ринкових процесів, розвитку ринкової і транспортної інфраструктури.
Наявність кредитних та інших договорів, що впливають на ціну товарів (робіт, послуг)	При здійсненні зіставних операцій враховуються: - кредитна історія, відомості про виконання зобов'язань за кредитними договорами; - платоспроможність отримувача кредиту та особи, зобов'язання якої забезпечуються порукою; - характер і ринкова вартість забезпечення виконання зобов'язань; - строк і валюта кредиту, процентна ставка за кредитом і порядок її визначення.

Джерело: розроблено автором на підставі Податкового кодексу України

Для потреб трансфертного ціноутворення передбачено п'ять методів визначення цін (табл. 2).

Відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції.

Найбільш доцільний метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням таких критеріїв:

– доцільності обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (із урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

– наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу трансфертного ціноутворення;

– ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Таблиця 2

Методи визначення цін

Назва методу	Сутність методу	Показник, що використовується для розрахунку
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Порівняння ціни товарів у контрольованій операції з ринковим діапазоном цін на аналогічні (однорідні) товари в зіставних операціях	Ринковий діапазон цін
Метод ціни перепродажу	Зіставлення валової рентабельності контрольованої операції, отриманої при перепродажу товарів, раніше придбаних також у контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності	Ринковий діапазон рентабельності
Метод «витрати плюс»	Зіставлення валової рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності в зіставних операціях	Ринковий діапазон рентабельності
Метод чистого прибутку	Зіставлення рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності в зіставних операціях	Ринковий діапазон рентабельності
Метод розподілу прибутку	Зіставлення фактичного розподілу отриманого сукупного доходу між сторонами контрольованої операції з розподілом прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами	Ринковий діапазон цін / або ринковий діапазон рентабельності

Джерело: розроблено автором на підставі Податкового кодексу України

Підприємство має право використовувати будь-який метод, який вважає найбільш доцільним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

У разі, коли метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися підприємством з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс».

Платників податків, які не здійснюють контрольованих операцій, також стосуються зміни. По-перше, з Податкового кодексу вилучається низка операцій, здійснення яких вимагало визначення звичайних цін: зокрема, неконтрольовані операції з нестандартними платниками податку на прибуток і постачання / придбання товарів / послуг.

По-друге, окремі норми Податкового кодексу України все ще вимагають визначення звичайних цін, причому без прив'язки до контрольованих операцій. Це надзвичайно актуально, оскільки визначення звичайних цін охоплює в тому числі і неконтрольовані операції. Інша справа, що правила їх розрахунку законодавством не передбачені.

Для платників податків, які не проводять контрольованих операцій визначення звичайних цін стало лояльнішим. В основному звичайною ціною вважатиметься ціна договору, за винятком деяких спеціальних випадків, наведених у пп. 14.1.71 Податкового кодексу України.

Висновки з проведеного дослідження. Основне завдання регулювання трансфертного ціноутворення в Україні полягає в тому, що воно дозволяє захистити податкові інтереси, позбавитися від подвійного оподаткування та збільшити обсяги міжнародної торгівлі. Важливе значення має захист податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати залученню іноземних інвестицій у вітчизняну економіку, розвитку зовнішньої торгівлі та формуванню сприятливого середовища для ведення бізнесу в Україні загалом. В статті розглянуто методи трансфертного ціноутворення та надано рекомендації щодо їх застосування з метою дотримання норм податкового законодавства.

Для платників податків, які підпадають під дію положень трансфертного ціноутворення, зміни спричиняють спрощення податкового обліку. Для платників податків, в яких здійснюються контрольовані операції, суттєво збільшується документообіг.

Бібліографічний список

1. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6995> (дата звернення: 16.02.2019).
2. Алексєєва А. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 3. С. 85-95.
3. Греца Я. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. № 26. С. 149-151.
4. Гречко А. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*. 2016. № 13. С. 85-91.
5. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 14-22.
6. Колдовський М. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (дата звернення: 17.02.2019).
7. Олійник Н. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка і регіон*. 2014. № 2. С. 91-96.
8. Штангрет А. Трансфертне ціноутворення як один з механізмів функціонування транснаціональних корпорацій. *Наукові записки*. 2013. № 3. С. 22-27.
9. Податковий кодекс України. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/> (дата звернення: 16.02.2019).
10. Руденко В. Переліки нерезидентів для цілей трансфертного ціноутворення: особливості застосування. *Баланс*. 2018. № 87. С. 13-17.

References

1. *Transfer pricing and action plan of BEPS*, available at: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6995> (access date February 16, 2019).
2. Aleksieieva, A. (2014), "Transfer pricing as a mechanism for tax control", *Visnyk KNTEU*, no. 3, pp. 85-95.
3. Hreetsa, Ya. (2014), "Impact of transfer pricing legislation on the tax planning process", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*, no. 26, pp. 149-151.
4. Hrechko, A. (2016), "The mechanism of transfer pricing in Ukraine as a tool for monitoring transactions between related parties", *Ekonomichnyi visnyk NTUU «KPI»*, no. 13, pp. 85-91.
5. Dziuba, P. (2006), "Transferential pricing: economic content and specifics", *Ekonomika Ukrainy*, no. 1, pp. 14-22.
6. Koldovskyi, M. "Transfer pricing as a tax evasion mechanism", available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> (access date February 17, 2019).
7. Oliinyk, N. (2014), "Transfer pricing: theoretical aspects and practical application", *Ekonomika i rehion*, no. 2, pp. 91-96.
8. Shtanhret, A. (2013), "Transfer pricing as one of the mechanisms of the functioning of transnational corporations", *Naukovi zapysky*, no. 3, pp. 22-27.
9. *Podatkovyi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine], available at: <http://sfs.gov.ua/nk/> (access date February 16, 2019).
10. Rudeko, V. (2019), "List of non-residents for transfer pricing purposes: features of application", *Balans*, no. 87, pp. 13-17.

Цебень Р.Л. СУЧАСНИЙ СТАН ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Мета. Аналіз сучасного стану трансфертного ціноутворення в Україні.

Методика дослідження. У процесі дослідження використовувались такі методи: системний і діалектичний (для дослідження нормативно-правової бази з питань трансфертного ціноутворення); порівняння і синтезу (при розробці рекомендацій щодо застосування методів трансфертного ціноутворення). Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти з питань оподаткування і фіскального регулювання Державної фіскальної служби України; видання міжнародних фінансових і фіскальних організацій; наукові публікації вітчизняних науковців з питань податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Результати. Обґрунтовано необхідність застосування трансфертного ціноутворення як елементу оподаткування підприємств в Україні. Визначено нормативно-правову базу з питань трансфертного ціноутворення та систематизовано основні критерії визнання операцій контрольованими. Сформовано перелік нерезидентів, операції з якими є об'єктом податкового контролю трансфертного ціноутворення, та визначено недоліки їх імплементації. Визначено основні методи трансфертного ціноутворення, що використовуються підприємствами в Україні, надано рекомендації щодо їх застосування.

Наукова новизна. Розроблено рекомендації щодо застосування методів трансфертного ціноутворення, що дозволять підприємствам уникнути штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Практична значущість. Результати дослідження можуть бути запроваджені на підприємствах України всіх форм власності та видів економічної діяльності, які здійснюють зовнішньоекономічні операції.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, звичайна ціна, зіставні операції, пов'язані особи, методи трансфертного ціноутворення.

Tseben R.L. CURRENT STATE OF TRANSFER PRICING AS AN INSTRUMENT FOR TAXATION OF ENTERPRISES IN UKRAINE

Purpose. The aim of the article is the analysis of the current state of transfer pricing in Ukraine.

Methodology of research. The following methods are used in the process of research: systemic and dialectical (for the study of the regulatory and legal framework for transfer pricing issues); comparison and synthesis (when developing recommendations on the use of transfer pricing methods). The information base of the study is legislative and regulatory acts of the Verkhovna Rada of Ukraine, the Cabinet of Ministers of Ukraine, normative and legal acts on taxation and fiscal regulation of the State fiscal service of Ukraine; publication of international financial and fiscal organizations; scientific publications of domestic scientists on the issue of tax control of transfer pricing.

Findings. The necessity of applying transfer pricing as an element of taxation of enterprises in Ukraine is substantiated. The regulatory and legal framework on transfer pricing issues is defined and the main criteria for recognizing operations are controlled. The list of non-residents operations with which the subject of the tax control of transfer pricing is formed; deficiencies of their implementation have been identified. The basic methods of transfer pricing used by enterprises in Ukraine are defined; recommendations on their application are given.

Originality. Recommendations on the application of transfer pricing methods are developed, which will allow enterprises to avoid penalties for violating tax laws.

Practical value. The results of the research can be implemented at enterprises of Ukraine of all forms of ownership and types of economic activity, which carry out foreign economic operations.

Key words: transfer pricing, controlled operations, regular price, comparative transactions, related persons, transfer pricing methods.

Цебень Р.Л. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ

Цель. Анализ современного состояния трансфертного ценообразования в Украине.

Методика исследования. В процессе исследования использовались следующие методы: системный и диалектический (для исследования нормативно-правовой базы по вопросам трансфертного ценообразования); сравнения и синтеза (при разработке рекомендаций по применению методов трансфертного ценообразования). Информационной базой исследования являются законодательные и нормативные акты Верховной Рады Украины, Кабинета Министров Украины, нормативно-правовые акты по вопросам налогообложения и фискального регулирования Государственной фискальной службы Украины; издания международных финансовых и фискальных организаций; научные публикации отечественных ученых по вопросам налогового контроля трансфертного ценообразования.

Результаты. Обоснована необходимость применения трансфертного ценообразования как элемента налогообложения предприятий в Украине. Определена нормативно-правовая база по вопросам трансфертного ценообразования и систематизированы основные критерии признания операций контролируемыми. Сформирован перечень нерезидентов, операции с которыми является объектом налогового контроля трансфертного ценообразования, и определены недостатки их осуществления. Определены основные методы трансфертного ценообразования, используемые предприятиями в Украине, даны рекомендации по их применению.

Научная новизна. Разработаны рекомендации по применению методов трансфертного ценообразования, которые позволят предприятиям избежать штрафных санкций за нарушение налогового законодательства.

Практическая значимость. Результаты исследования могут быть введены на предприятиях Украины, которые осуществляют внешнеэкономические операции.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, контролируемые операции, обычная цена, сопоставимые операции, связанные лица, методы трансфертного ценообразования.