

Звітність щодо трансфертного ціноутворення: гострі питання в українських реаліях

Чернікова І.Б.

кандидат економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування
Харківського державного університету харчування та торгівлі

Якуба Є.В.

здобувач
Харківського державного університету харчування та торгівлі

Розглянуто та систематизовано основні відомості щодо трансфертного ціноутворення та його державного регулювання. Запропоновано поетапний підхід до виявлення контрольованих операцій. Структуровано дані про необхідний набір відомостей, що мають бути включені до пакету документації з трансфертного ціноутворення. Дана стаття дає можливість сформулювати уявлення про трансфертне ціноутворення та особливості його контролю в Україні.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, документація, контрольована операція, нерезидент.

Черникова И.Б., Якуба Е.В. ОТЧЕТНОСТЬ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ: ОСТРЫЕ ВОПРОСЫ В УКРАИНСКИХ РЕАЛИЯХ

Рассмотрены и систематизированы основные сведения по трансфертному ценообразованию и его государственному регулированию. Предложен поэтапный подход к выявлению контролируемых операций. Структурированы данные о необходимом наборе сведений, которые должны быть включены в пакет документации по трансфертному ценообразованию. Данная статья дает возможность сформировать представление о трансфертном ценообразовании и особенностях его контроля в Украине.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, документация, контролируемая операция, нерезидент.

Chernikova I.B., Yakuba E.V. TRANSFER PRICING REPORTING: ACUTE ISSUES IN UKRAINIAN REALITIES

This article considers and systemizes the basic information regarding transfer price formation and its regulation at the state level. A step-by-step approach to the detection of controlled operations is hereby proposed. Also, the data regarding necessary worksheets to be included into the package of documentation of transfer price formation is structured. The present article provides an opportunity to develop a concept of transfer price formation.

Keywords: transfer pricing, documentation, controlled transaction, non-resident.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Реалії сьогодення свідчать: в Україні, незважаючи на вагомий досвід упровадження законодавчого регулювання щодо трансфертного ціноутворення, у значної кількості ринкових структур господарювання, які не відносяться до міжнародних корпорацій та вперше зустрічаються з вимогою застосування трансфертних цін, залишився перелік дискусійних питань, що потребують професійної відповіді. Справа в тому, що наявність істотних штрафних санкцій у цій сфері зобов'язує кожну відповідальну особу – суб'єкта ринкового механізму господарювання мати уявлення про трансфертне ціноутворення та можливі його наслідки для підприємства. У зв'язку із зазначеним питання трансфертного ціноутворення набуває широкого розголосу як у колах вче-

них, так і податківців. Лише в минулому році податкові органи мали можливість достатньою мірою забезпечити кадровий склад працівників професіоналами у сфері ТЦО (трансфертного ціноутворення) для проведення перевірок суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідно відзначити, що у вітчизняній теорії є численні дослідження з питань трансфертного ціноутворення. Однак досі залишається проблема, яка полягає у відсутності структурованого підходу до визначення та обґрунтування контрольованих операцій.

Так, у своїх працях О.В. Борисюк, проаналізувавши визначення трансфертних цін різними вченими, узагальнив їх, звернувши увагу на втрати державного бюджету за рахунок виведення капіталу до країн низькоподаткової

юрисдикції. О.О. Чумакова акцентує на необхідність приділення уваги державними органами цій категорії для упередження махінацій із розміром прибутку. К. Друрі приділяє найбільшу увагу трансфертному ціноутворенню та його ролі в прийнятті управлінських рішень. Ці вчені-економісти, безумовно, зробили незаперечний внесок у розвиток економічної наукової думки, але наявність детальної та структурованої інформації, необхідної сьогодні пересічному платнику в їхній діяльності, не відслідковується. Вважаємо, що надані у статті практичні рекомендації з виявлення та обґрунтування контрольованих операцій становлять інтерес із практичної значущості для подальшого розвитку вітчизняного бізнесу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є структуризація наявних знань про основи та гострі питання трансфертного ціноутворення, а також формулювання рекомендацій для підприємств щодо складання документації з ТЦО.

Виклад основного матеріалу дослідження. За сучасних соціально-економічних умов господарювання трансфертне ціноутворення визначається як установа ціни, за якою компанія передає товари, нематеріальні активи та надає послуги пов'язаній особі, відповідно до Керівництва ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо трансфертного ціноутворення [1, с. 13]. Саме ці рекомендації були основою для українського законодавства щодо трансфертного ціноутворення та порядку його регулювання, та й зараз використовуються платниками під час складання документації. У результаті критичного аналізу літературних джерел щодо теоретичних аспектів трансфертного ціноутворення в системному менеджменті погоджуємося з думкою О.В. Борисюк, який справедливо зазначає, що як інструмент контролінгу трансфертні ціни мають стимулювати менеджмент усіх рівнів, приймати оптимальні рішення з погляду підвищення ефективності діяльності підприємства у цілому, а не окремих структурних підрозділів чи секторів. [2, с. 10]. Вірним вважаємо висловлювання О.О. Чумакової про «постійне поглиблення та ускладнення світогосподарських зв'язків, які створюють нові можливості для застосування платниками податків цінних маніпуляцій із метою заниження податкових платежів» [3, с. 2].

Згодні з основними цілями трансфертного ціноутворення, які, відповідно до робіт К. Друрі, визначено з позицій управління:

1. Надавати інформацію, яка стимулює управлінський персонал приймати обґрунтовані управлінські рішення (відбувається, коли дії, які менеджери приймають для поліпшення показників прибутку у звіті про діяльність своїх підрозділів, збільшують також прибуток компанії у цілому).

2. Надавати інформацію, яка корисна для оцінювання управлінських і економічних показників діяльності підрозділів.

3. Цілеспрямовано перерозподіляти частину прибутку між підрозділами або місцями їх розміщення.

4. Гарантувати, що автономність діяльності підрозділів не порушується [4, с. 779].

Акцентуємо увагу на юридичних особах, для яких ця тема найбільш актуальна та важлива, – на суб'єктах господарювання з ідентифікованими контрольованими операціями або які проваджують операції, що можуть бути контрольованими чи планують їх здійснювати. При цьому в 2018 р. річний дохід такого платника від будь-якої діяльності має перевищувати 150 млн. грн. відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [5]. Для підприємств, які не досягли цієї позначки, але зобов'язані коригувати фінансовий результат на податковій різниці, актуальною буде тема 30-відсоткового коригування суми собівартості продукції/послуг, оскільки не застосування цього коригування можливе лише за умови обґрунтованості цін відповідно до вимог ст. 39 аналогічно до цін у контрольованих операціях.

Контрольовані операції виникають лише з нерезидентами, аналіз яких пропонуємо провести в декілька етапів:

1-й етап. Провести резюме контрагентів-нерезидентів та виявити одиниці:

- що пов'язані з підприємством;
- що належать до низькоподаткової юрисдикції, яка включена до переліку держав, затверджена КМУ (Постанова № 1045);
- що мають організаційно-правову форму, яка включена в перелік КМУ (Постановка № 480);
- є комісіонерами;
- господарські операції з якими здійснюються через номінальних посередників;
- постійним представництвом якого є компанія.

2-й етап. Оцінити обсяг операцій із контрагентом у потенційній контрольованій операції. Операція признається такою, якщо її річний обсяг за принципом «втягнутої руки» перевищує 10 млн. грн. Якщо операція балансує на небезпечній межі грошового критерію, не

завадить провести попередній аналіз цін на відповідність їх ринковим.

3-й етап. Оцінити витрати на підготування документації з трансфертного ціноутворення та обсяг донарахувань. Зважаючи на трудомісткість підготування документації, варто зважити витрати та прийняти доцільне для компанії рішення.

4-й етап. У разі прийняття рішення про підготовку документації з трансфертного ціноутворення визначити обсяг робіт та скласти план із визначенням відповідальних осіб.

Важливо розуміти, що документація щодо трансфертного ціноутворення хоча й належить до податкової звітності, готується не одним спеціалістом, оскільки вимагає уваги не лише бухгалтерської служби, а й маркетингової, технічної, управлінської. Набір групи спеціалістів залежить від особливостей господарської діяльності платника та умов здійснення контрольованої операції.

Зважаючи, що документація з ТЦО надається на вимогу податкових органів, а не в певний звітний період, деякі компанії надають перевагу підготовці пакету документів лише після запиту. Проте переважна більшість компаній готує документацію до дати подання Звіту про контрольовані операції. Це пов'язано з ризиком помилковості попередніх розрахунків та відображенням у Звіті невірних даних, наприклад: за попередніми розрахунками, ціни компанії знаходилися в діапазоні ринкових значень, але під час складання документації та проведення необхідних коригувань на умови доставки та оплати визначено, що компанія мала провести донарахування та сплатити відповідно податок на прибуток. Як наслідок – значні штрафні санкції. Також, зважаючи на практичний досвід, підготовка документації займає багато часу – від 40 до 90 днів. Податкові органи дають лише 30 календарних днів на надання відповіді на запит, отже, існує ризик не встигнути як слід підготувати відповідь. Спеціалісти у сфері ТЦО радять заздалегідь готувати пакет документації з ТЦО.

До документації з трансфертного ціноутворення, відповідно до вимог п. 39.4.6 ст. 39 ПКУ, необхідно включити такі відомості:

1) дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов'язаних осіб платника податків (у звітному періоді, в якому здійснювалася контрольована операція, та на момент подання документації): контрагента (контрагентів) контрольованої операції; осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами

платника податків у розмірі 20 і більше відсотків; осіб, корпоративними правами яких у розмірі 20 і більше відсотків безпосередньо (опосередковано) володіє платник податків.

Дані повинні давати змогу ідентифікувати таких пов'язаних осіб (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі особи, код особи, встановлений у державі (країні) їх реєстрації) та розкривати інформацію щодо критеріїв визнання таких осіб пов'язаними;

2) загальний опис діяльності групи компаній (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансфертного ціноутворення, інформацію про осіб, яким платник податків надає місцеві управлінські звіти (назва держави, на території якої такі особи утримують свої головні офіси);

3) опис структури управління платника податків, схему його організаційної структури із зазначенням загальної кількості працюючих осіб та в розрізі окремих підрозділів платника податків станом на дату операції або на кінець звітного періоду;

4) опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків, зокрема економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податків, основні конкуренти;

5) відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків;

6) опис контрольованої операції та копії відповідних договорів (контрактів);

7) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження та виробника, наявність товарного знаку, іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);

8) відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції (сума та валюта платежів, дата, платіжні документи);

9) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, зокрема бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

10) функціональний аналіз контрольованої операції: відомості про функції осіб, що є сторонами (беруть участь) у контрольованій операції,

про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції;

11) економічний та порівняльний аналіз: суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», обґрунтування вибору фінансового показника фінансового показника та сторони, що досліджувалася; обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції (зіставних осіб) і джерела інформації, які використовувалися для аналізу; розрахунок діапазону цін (рентабельності); опис та розрахунок проведених коригувань на умови здійснення контрольованої та неконтрольованої операції.

Якщо стороною контрольованої операції здійснюється постачання (продаж) товарів, робіт, послуг, інших предметів за контрольованими операціями декільком особам та для цілей встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», здійснюється порівняння показника рентабельності такого постачальника, документація має містити опис алгоритму розподілу витрат постачаль-

ника, понесених для здійснення таких операцій, які враховуються під час розрахунку показника рентабельності. Такий опис має містити інформацію про економічне обґрунтування вибору алгоритму розподілу витрат, методу його застосування, а також фактичний розрахунок, здійснений відповідно до вибраної методики;

12) відомості про проведене платником податку самостійне пропорційне коригування податкової бази та сум податку (у разі його проведення).

Зазвичай підготування документації – це клопітка та різностороння праця, що вимагає матеріальних та трудових витрат. Окресливши для себе список необхідних досліджень, підприємство має змогу раціоналізувати та оптимізувати такі витрати, що знижує навантаження на сам суб'єкт.

Висновки з цього дослідження. Зважаючи на значні штрафні санкції та широке коло ринкових структур, що підпадають під регулювання трансфертного ціноутворення, у кінці року кожен суб'єкт господарювання має провести ревізію власних операцій на наявність контрольованих. Таким чином, надано практичні рекомендації щодо вияву таких операцій, а також уявлення про склад документації, що має платник підготувати на запит контролюючих органів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, 2010. 243 p.
2. Борисюк О.В Використання інструментів трансфертного ціноутворення у системі податкової безпеки національної економіки. Молодий вчений. 2018. № 5.1(57.1). С. 9–12.
3. Чумакова О.О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17.pdf>.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет; 6-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 1423 с.
5. Податковий кодекс України: станом на 25 листопада 2018 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

REFERENCES:

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD Publishing. – 2010. – 243 p.
2. Borysjuk O.V (2018) Vykorystannja instrumentiv transfertnogho cinoutvorennja u systemi podatkovoji bezpeky nacionaljnoji ekonomiky [Use of transfer pricing tools in the tax system of the national economy] Molodyj vchenyj no. 5.1(57.1). pp. 9–12.
3. Chumakova O.O. (2013) Podatkova polityka u sferi transfertnogho cinoutvorennja: ekonomichna efektyvnistj i tonka kapitalizacija [Tax policy in the field of transfer pricing: economic efficiency and thin capitalization]. Derzhavne rehuljuvannja procesiv ekonomichnogho i socialjnogho rozvytku – State regulation of processes of economic and social development Vol. 3(42), 1-10. Retrieved from <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17.pdf>.
4. Druri, K. (2018), Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet [Managerial and production accounting], 6rd ed, JUNITI DANA, Moscow, Russia.
5. Tax Code of Ukraine, [Online], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>: