

УДК 338.5:336.2

Трансфертне ціноутворення: проблеми та перспективи впровадження

Кіляр О.Р.

кандидат економічних наук, доцент,
Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя

Фроленко Р.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Тернопільський національний технічний університет
імені Івана Пулюя

У статті розглянуто новації та особливості законодавчого врегулювання трансфертного ціноутворення. Досліджено методику визначення діапазону цін для трансфертного ціноутворення, адаптовану до європейського законодавства. Розкрито сутність принципу «витягнутої руки», що застосовується для визначення обсягу оподаткованого прибутку. Визначено напрями подальших досліджень.

Ключові слова: контрольовані операції, трансфертне ціноутворення, пов'язані сторони, об'єкт оподаткування, принцип витягнутої руки.

Кіляр А.Р., Фроленко Р.В. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ВНЕДРЕНИЯ

В статье рассмотрены новации и особенности законодательного урегулирования трансфертного ценообразования. Исследована методика определения диапазона цен для трансфертного ценообразования, адаптированная к европейскому законодательству. Раскрыта сущность принципа «вытянутой руки», что применяется для определенного объема налогооблагаемой прибыли. Определены направления дальнейших исследований.

Ключевые слова: контролируемые операции, трансфертное ценообразование, связанные стороны, объект налогообложения, принцип вытянутой руки.

Kilyar O.R., Frolenko R.V. TRANSFER PRICING: PROBLEMS AND PROSPECTS OF IMPLEMENTATION

The article discusses the innovations and features of legal regulation of transfer pricing. Researched method for determining the price range for transfer pricing adapted to European legislation. The essence of the principle of «arm's length» used for the specified amount of taxable income. The directions for further research.

Keywords: controlled operations, transfer pricing, related parties, the object of taxation, the principle of arm's length.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Інститут трансфертного ціноутворення є порівняно новим для нашої держави, але динаміка його розвитку тримає в тонусі аудиторів, фінансових директорів, бухгалтерів та юристів. З кінця 2013 року, коли були впроваджені перші норми і до сьогодення питання трансфертного ціноутворення зазнавало змін, які мають тенденцію до узгодження з міжнародними стандартами, розширенню кола осіб, які підпадають під її регулювання та змін у вимогах до звітності за наслідками проведення контрольованих операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансфертного ціноутворення досліджені у працях таких вітчизняних науковців, як О. Іванов, Т. Тищук [1], П. Дзюба [2], які розкривають економічну сутність трансфертного ціноутворення, його призначення та функції; Т. Савченко, Л. Павленко [3] приділяють увагу трансфертному ціноутворенню в банках; М. Колдовський, розглядає вплив трансфертного ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків; Л. Товкун [4] досліджує проблеми податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Зміни внесені до українського законодавства, що регулює питання трансфертного ціноутворення вносять якість у багато питань, разом з тим окремі моменти залишаються не до кінця вирішеними або дискусійними, зокрема: існують особливості визнання операцій контрольованими в окремих випадках; питання визначення діапазону цін яке завжди було одним із найголовніших і найважчих як для платників так і для контролюючих органів; наявність об'єктивних перешкод в дотриманні міжнародного законодавства з питань трансфертного ціноутворення. Дані питання зумовлюють необхідність подальших досліджень та напрацювання пропозицій щодо їх вирішення

Виклад основного матеріалу дослідження. Реалізація податкової реформи та зміни до Податкового кодексу внесли чимало змін в питання трансфертного ціноутворення, що суттєво впливає на визначення розміру оподаткованого прибутку суб'єктами господарювання.

Останні зміни до ст. 39 Податкового кодексу України, яка власне регулює трансфертне ціноутворення були внесені Законами України № 72 та № 609 [5; 6]. Норми даних документів суттєво змінили визначення основних термінів, які стосуються контрольованих операцій та самі критерії визнання операцій контрольованими. Зупинимось детальніше на дослідженні основних понять та критеріях визнання операції контрольованою.

В національне законодавство імплементовано принцип «витягнутої руки», викладений у ч. 1 ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР та який є основним міжнародним стандартом для трансфертного ціноутворення. Одночасно з ПКУ вилучено п.п. 14.1.2511 п. 14.1 ст. 14 Кодексу – визначення поняття «трансфертне ціноутворення» [7].

У новій редакції ст. 39 поняття «звичайна ціна» виключено та змінено на термін «умови, що відповідають принципу «витягнутої руки». Платники податків, які здійснюють контрольовані операції, повинні визначати обсяг оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки» шляхом співставлення умов контрольованих операцій з умовами, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях.

Принцип «витягнутої руки» – є стандартом, згідно з яким ціни на угоди між взаємозалежними особами повинні відображати умови, які мали б місце між незалежними під-

приємствами. В цілому, основна ідея даного принципу – це спроба зіставити операції (неконтрольовані і контрольовані) з точки зору податкових вигод, переваг (або недоліків), які вони створюють.

Цей принцип фактично є основним стандартом контролю за трансфертним ціноутворенням. Без його повноцінного розуміння практичне використання методів визначення ціни у контрольованих операціях буде ускладнене.

Співпраця між незалежними платниками податків зазвичай визначається ринковими чинниками. Однак при взаємодії взаємозалежних підприємств ці чинники можуть безпосередньо і не впливати на їх відносини, хоча такі платники часто намагаються відобразити динаміку ринкових чинників під час здійснення комерційних операцій.

Податковий контроль потребує оцінки правильності визначення взаємозалежними (пов'язаними) суб'єктами господарювання ринкової ціни за відсутності ринкових чинників, а також проведення коригування для наближення комерційних відносин до реальних ринкових умов.

Таке коригування відповідно до «принципу на відстані витягнутої руки» (arm's length principle; поширеною є більш скорочена назва – «принцип витягнутої руки») не впливатиме на відповідні договірні неподаткові зобов'язання між взаємозалежними суб'єктами господарювання.

У разі коли трансфертне ціноутворення не відображає ринкові чинники і не засновано на принципі витягнутої руки, це може призвести до неправильного розрахунку податкових зобов'язань і зниження податкових надходжень.

Концепція державного регулювання та контролю трансфертного ціноутворення з метою оподаткування та розподілу прибутку за допомогою використання принципу витягнутої руки на цей час прийнята і використовується в міжнародному, європейському та національному праві низки держав.

Сьогодні офіційне закріплення принципу витягнутої руки наведено в п. 1 ст. 9 Модульної (типової) податкової конвенції Організації економічної співпраці та розвитку стосовно податків на доходи та капітал (в редакції від 22.07.2010 р.).

У цьому пункті зазначено, що якщо між двома асоційованими (взаємозалежними) підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними під-

приємствами, то будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподатковуваний.

Принцип витягнутої руки є принципом здійснення економічної діяльності (операцій) виключно на комерційних підставах у повній відповідності із ринковими умовами, на умовах рівності сторін такої діяльності (операції).

Як зазначалось вище, у 2015 році суттєво змінені критерії визнання операцій контролюваними. І так, операції, зазначені в пп. 39.2.1.1-39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, визнаються контролюваними за одночасного дотримання таких вимог:

- сума доходів за звітний рік від усіх видів діяльності підприємства (включаючи дохід від припиненої діяльності), що визначена за правилами бухгалтерського обліку, досягла чи перевищила відмітку в розмірі 50 млн. грн. за виключенням непрямих податків (ПДВ і акцизного податку);

- обсяг операцій за звітний рік з окремим контрагентом, за даними бухгалтерського обліку, перевищив 5 млн. грн. за виключенням непрямих податків (ПДВ і акцизного податку).

При віднесенні господарської операції до контролюваної слід визначити характер самої операції, а саме (пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ):

- чи впливає господарська операція на об'єкт оподаткування податком на прибуток сторін зазначених операцій, що здійснюються підприємством із пов'язаними особами-нерезидентами;

- чи є господарська операція зовнішньо-економічною операцією з продажу товару із залученням нерезидента-комісонера.

Із зазначеного випливає, що господарські операції, здійснені у 2015 році з резидентами, не належать до контролюваних операцій.

Як свідчить практика попри доволі чітке формулювання положень пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ у платників податків та контролюючих органів існують діаметральні позиції щодо визнання операцій контролюваними при певних обставинах.

Зокрема спірні питання можуть виникати щодо ситуацій, в якій український резидент постачав товар іншому резиденту на загальних умовах, а останній здійснював експорт цього ж товару (відповідно ставка ПДВ по першій операції становила 20%, а по другій – 0%). В такому випадку, контролюючий орган

може стверджувати, що мають місце господарські операції з пов'язаними особами – резидентами, які сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна). Спірним буде питання, що стосується критерію «пов'язаності» простого товариства та його засновників. В ситуації, що розглядається українською компанією було укладено з іншим резидентом договір про спільну діяльність без створення юридичної особи. Податківці вважатимуть, що взаємовідносини відбувалися між пов'язаними особами – компанією як простою юридичною особою та компанією як оператором по договору про спільну діяльність. Платник податку може заперечувати існування критерію «пов'язаності», аргументуючи це тим, що не може компанія бути пов'язаною особою відносно самої себе.

Розглянемо аргументи на користь обох сторін. Згідно із пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 ПКУ для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважаються окремою особою у межах такої діяльності.

Відповідно до ст. 14 ПКУ пов'язані особи – це юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

При визнанні осіб пов'язаними враховується вплив, який може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами. При цьому такий вплив враховується незалежно від того, чи здійснюється він особою безпосередньо і самостійно або спільно з пов'язаними особами, що визнаються такими відповідно до цього підpunkту.

Згідно з П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», пов'язаними сторонами вважаються:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

- підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи [8].

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними

сторонами – це, зокрема, відносини: материнського (холдингового) його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

Контрольованими також вважаються операції з нерезидентами, які зареєстровані в державі чи на території з низько-податковою юрисдикцією, включеною до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів України, – за умови, що такі операції впливають на об'єкт оподаткування підприємства податком на прибуток. При цьому датою визнання операції контрольованою, з нерезидентом низько-податкової юрисдикції, є дата включення держави чи території до зазначеного переліку.

Незважаючи на те, що постійне представництво з метою оподаткування податком на прибуток визнається таким, що здійснює свою діяльність незалежно від материнської компанії-нерезидента (пп. 141.4.7 п. 141.4 ст. 141 ПКУ), воно не втрачає статус нерезидента. З урахуванням цієї особливості представництва операції резидента з представництвом нерезидента для трансфертного ціноутворення розглядаються як операції з нерезидентом.

Операції підприємства з представництвом нерезидента пов'язаної особи чи представництвом нерезидента, що належить до низько-податкової юрисдикції, визнаються контрольованими, якщо вони впливають на об'єкт оподаткування такого підприємства та досягли вартісного критерію, зазначеного у пп. 39.2.1.7 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ.

До контрольованих, згідно з пп. 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, належать також операції, які здійснюються між резидентом та пов'язаною особою-нерезидентом за посередництвом непов'язаних осіб, коли право власності за такими операціями, перш ніж перейти від резидента до нерезидента пов'язаної особи (у випадку експорту) чи навпаки (у випадку імпорту), переходить до однієї чи кількох непов'язаних осіб, а такі непов'язані особи:

– не виконують важливих функцій із придбання чи продажу між пов'язаними особами;

– не залучають істотних активів чи не несуть істотних ризиків за операціями з придбання або продажу між особами, що є пов'язаними.

Інакше кажучи, якби без посередника здійснення операції з продажу чи придбання між пов'язаними особами було б економічно недоцільним чи неможливим, така операція не вважалася би контрольованою, оскільки функція посередника в ній була б суттєвою.

Питання визначення діапазону цін завжди було одним із найголовніших і найважчих для платників. Проте рівною мірою воно складне і для самих податківців. Підтвердження цьому є ситуації, коли платники податків при встановленні та обґрунтуванні рівня ціни посилаються на рівень цін, який значиться у листі Торгово-промислової палати та даних Інтернет ресурсу глобальної торгівлі (www.alibaba.com). При цьому часто Торгово-промислова палата вказує, що не може надати дані щодо рівня цін на певного роду товари як на ринку України, так і за кордоном.

Дане питання було законодавчо врегульоване у 2015 році. Для визначення діапазону цін для цілей трансфертного ціноутворення використовується вибірка цін зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Відповідний механізм визначений Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення, який затверджено постановою Кабміну від 4 червня 2015 р. № 381 [9].

Порядком визначено, що кожному значенню вибірки, починаючи з мінімального, присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції.

Діапазон цін складають значення вибірки цін зіставних операцій між нижнім та верхнім квартилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квартиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін.

Трансфертне ціноутворення по суті своїй є питанням міжнародного плану і потребує відповідної інформації. Але оскільки кожна країна, попри намагання гармонізувати законодавство, встановлює свої правила, такі національні особливості не можна не враховувати. Під час дослідження зовнішньоекономічних операцій повинна враховуватись специфіка законодавства країни контрагента.

Висновки з цього дослідження. Україна активно переймає досвід сусідніх держав і

впроваджує в життя рекомендацій ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення. Завдяки цьому Україна реалізує можливість захищати свої економічні інтереси, наповнювати бюджет та підняти імідж держави в цілому. Вітчизняна практика з питань трансфертного ціноутворення перебуває у стані розвитку. На часі прийняття

Закону «Про трансфертне ціноутворення». Зазначені зміни в нормативно-правових актах та поступове узгодження вітчизняного та міжнародного законодавства з питань трансфертного ціноутворення мають безперечно позитивний вплив на якість податкового контролю за здійсненням контрольованих операцій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Іванов О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу / О. Іванов, Т. Тищук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://niss.gov.ua/articles/739>.
2. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 14–22.
3. Савченко Т.Г., Павленко Л.Д. Трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги / Т. Савченко, Л. Павленко // Економічний простір. – 2010. – № 39. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf.
4. Товкун Л. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення / Л. Товкун [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nulau.edu.ua/bitstream/123456789/6352/1/Tovkun.pdf>.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 17.07.2015 N 609-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Податковий кодекс України від 2.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін: П(С)БО 23, затвердженого наказом Мінфіну України від 18.06.2001 р. № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://liga.net>.
9. Про затвердження порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://liga.net>.