

*Бутенко Т.В.,**к.е.н.,**доцент кафедри менеджменту організацій,**Одеський регіональний інститут державного управління**Національної академії державного управління при Президентові України**Круковська Л.М.,**к.держ.упр.,**старший викладач кафедри менеджменту організацій,**Одеський регіональний інститут державного управління**Національної академії державного управління при Президентові України*

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

**Анотація.** У статті розкрито сутність і механізми податкового контролю трансфертного ціноутворення. Акцентовано увагу на особливостях його законодавчого закріплення в Україні.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, податковий контроль, контрольовані операції, пов'язані особи.

**Постановка проблеми.** Сучасні умови розвитку ринкової системи, що характеризуються зміною зовнішнього середовища, підвищенням рівня комерційних ризиків, загостренням конкурентної боротьби, зумовлюють необхідність пошуку нових підходів до аналізу недосконалості існуючого механізму податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню трансфертного ціноутворення приділяється особлива увага в наукових дослідженнях західних учених. Дослідження політики трансфертного ціноутворення втілилися в працях К. Друрі, П. Хорвача, А. Вагенгофера, Д. Пфафф, Г. Кюппер та ін. Різні аспекти трансфертного ціноутворення в Україні висвітлювалися в працях таких учених, як П.В. Дзюба, Н.В. Волошанюк, О.О. Терещенко, які досліджували особливості трансфертного ціноутворення та його розвиток [2; 9].

Велику увагу вчені приділяють реалізації транснаціональними корпораціями своїх базових фінансових функцій, таких як максимізація загального корпоративного прибутку, мінімізація податкового навантаження тощо.

**Мета статті** полягає в тому, щоб проаналізувати законодавство у сфері трансфертного ціноутворення, указати на недосконалості механізму контролю трансфертного ціноутворення в Україні, виокремити його недоліки та зробити висновки щодо практичних наслідків для бізнес-середовища і можливих шляхів удосконалення механізму трансфертного ціноутворення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Механізми, за допомогою яких відбувається перерозподіл фінансових ресурсів, називаються трансфертними. Ці трансфертні механізми є невід'ємною частиною глобальної системи фінансового менеджменту транснаціональних корпорацій. На відміну від традиційного розуміння вони пов'язані не тільки з рухом товарів, а також із рухом послуг, технологій і капіталу.

Отже, трансфертне ціноутворення – це процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, що виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між

пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон [2].

Загалом, система трансфертного ціноутворення забезпечує наступні функції.

1. Надає інформацію, що стимулює менеджерів підрозділів приймати обґрунтовані економічні рішення. Це відбувається за умови, що дії, які здійснюють менеджери підрозділів, щоб поліпшити показники прибутку у звітах про діяльність своїх підрозділів, також збільшують значення прибутку підприємства в цілому.

2. Надає інформацію, яка корисна для оцінки управлінських і економічних показників діяльності підрозділів.

3. Цілеспрямовано переміщує частину прибутку між підрозділами або місцями їх розташування.

4. Гарантує, що не порушується автономність діяльності підрозділів.

Отже, із функцій ціноутворення і з базових функцій транснаціональних корпорацій зрозуміло, що система трансфертного ціноутворення може формуватися як система, орієнтована на ринок, або як система, орієнтована на внутрішні витрати. Перший підхід має ряд переваг, зокрема можливість оптимізації результативності діяльності окремих підрозділів транснаціональних корпорацій, об'єктивна оцінка результатів діяльності підрозділів та їх конкурентної позиції на ринку певного регіону. Разом із тим такий підхід можна застосовувати тільки за умови наявності активного ринку певних продуктів або послуг.

Слід зазначити, що розробка правових норм, пов'язаних із приводу трансфертного ціноутворення (податковий аспект), на рівні національних законодавств почалася ще в 1960-х роках. Першим документом, який регламентував трансфертне ціноутворення на міжнародному рівні, була Модельна конвенція ОЕСР (організація економічного співробітництва та розвитку, англ. Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) про податок на доходи і капітал 1963 р.

У 1979 р. з'явився спеціальний документ, присвячений проблемам трансфертного ціноутворення: Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» [4]. У 1995 р. прийнятий наступний важливий документ – Керівництво ОЕСР із трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [5], який до теперішнього часу є основним рекомендаційно-методичним документом у сфері податкового регулювання трансфертного ціноутворення і положення якого враховуються в законодавстві різних країн світу (у тому числі і в тих країнах, які не є членами ОЕСР).

Поява вищевказаних документів пов'язана передовсім із різким зростанням числа транснаціональних корпорацій (ТНК), починаючи приблизно з 1950 р. При роботі ТНК, що складаються з декількох афілійованих осіб, які знаходяться в різних країнах (а, отже, у різних податкових юрисдикціях), з'являється можливість отримання ними додаткового прибутку за рахунок установок внутрішньогрупових спеціальних (трансфертних) цін, тобто таких цін, які встановлюються на будь-який об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон.

Таким чином, здійснюється «переклад» податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в країні з більш сприятливим оподаткуванням. Зараз керівництво ОЕСР розглядає діяльність насамперед транснаціональних корпорацій. Аналізу підлягають комерційні та фінансові взаємодії між «асоційованими організаціями» (цей термін у національних законодавствах може називатися інакше: пов'язані особи, взаємопов'язані особи; взаємозалежні особи тощо).

Одним з основних принципів трансфертного ціноутворення є так званий «Принцип витягнутої руки» (англ. Arm's length principle). Суть даного принципу в наступному: якщо співпрацюють два незалежні підприємства, то, як правило, умови їх комерційних і фінансових відносин максимально наближені до ринкових.

У той же час якщо взаємодія відбувається між асоційованими підприємствами, зовнішні ринкові показники можуть і не впливати безпосередньо на їх торгівлі та фінансові взаємовідносини (зокрема, може відбуватися «перенесення прибутку» до одного із підприємств, знаходиться в державі з більш лояльним оподаткуванням). Це відбувається тому, що асоційовані підприємства працюють «рука в руку». У той час як незалежні підприємства – на відстані «витягнутої руки».

Якщо між двома асоційованими підприємствами в їх комерційних і фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і, відповідно, підлягає оподаткуванню.

Отже, при застосуванні принципу «витягнутої руки» відбувається перерозподіл прибутку (усередині групи асоційованих підприємств) таким чином, щоб на кожному етапі взаємин між асоційованими організаціями умови угод відповідали ринковим умовам, як це було б при угодах незалежних організацій. Основною метою прибутку транснаціональних корпорацій за принципом «витягнутої руки» є забезпечення справедливої частки податкової бази для кожної податкової юрисдикції, у межах якої функціонує відповідний підрозділ ТНК.

Із пострадянських країн однією з перших, де був прийнятий Закон про трансфертне ціноутворення, був Казахстан (2001 р.). Досвід цієї країни з регулювання трансфертного ціноутворення є досить цікавим. Так, до підконтрольних операцій у Казахстані відносять міжнародні угоди та угоди, що здійснюються на території Казахстану і безпосередньо взаємопов'язані з міжнародними операціями при наступних умовах:

- реалізація корисних копалин, здобутих надкористувачем, який є однією із сторін угоди;
- якщо одна зі сторін угоди користується податковими пільгами;

- одна зі сторін наносить шкоду за даними податкових декларацій за два останніх податкових періоди, що передують року здійснення угоди [6].

У 2012 р. жорсткі правила регулювання трансфертного ціноутворення введені в Російській Федерації. У даний час близько 80% країн мають трансфертне цінове законодавство. До країн із найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення відносяться Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції економічного зростання та збільшення обсягів зовнішньої торгівлі. Це підтверджує, що існування таких правил не гальмує розвитку країн і не є перешкодою для їх зовнішньоторговельних відносин [1].

В Україні з 01.09.2013 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII [7], розроблений з урахуванням стандартів ОЕСР і прогресивних міжнародних практик. Цим Законом установлені нові правила трансфертного ціноутворення, які кардинально відрізняються від тих, що діяли раніше. Зокрема, істотно вдосконалена система державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, що дозволить захистити податкову базу, запобігти виведенню прибутку з країни та уникнути при цьому підстав для подвійного оподаткування, а також невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям і розвитку зовнішньої торгівлі.

Предметом податкового контролю є переважно операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Необхідність введення таких правил і контролю їх дотримання пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, що входять до складу однієї транснаціональної корпорації або промислово-фінансової групи і розташовані в різних країнах. Це дозволяє виводити фінансові ресурси за межі України і акумулювати їх в інших країнах, мінімізуючи податкові зобов'язання.

У складі всіх великих українських промислових груп є іноземні торгові компанії, розташовані в офшорах і юрисдикціях із низьким рівнем оподаткування (Кіпр, Люксембург, Нідерланди, Ірландія, Швейцарія та ін.). Як наслідок, це змушує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до державного бюджету України. За даними Державної податкової служби України, тільки в 2012 р. 54% українського товарного експорту вивезено через третіх, часто афілійованих осіб, а загальний обсяг експорту за непрямыми контрактами становив 260 млрд. грн. У результаті за межами України залишилося майже 30% доходу від експорту.

Але прийняті в Україні зміни до Податкового кодексу, на жаль, не вирішують у повному обсязі ті проблеми і труднощі, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення.

Так, передбачається, що трансфертне ціноутворення – це процес визначення ціни продажу (реалізації) товарів та/або результатів робіт (послуг) при здійсненні контрольованих операцій. Контрольованими операціями визначено господарські операції з придбання (продаж) товарів (робіт, послуг) за участю:

- а) резидентів із нерезидентами – пов'язаними особами;
- б) резидентів з іншими резидентами – пов'язаними особами, які:
  - задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;
  - застосовують спеціальні режими оподаткування;

- платять податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна);

- вони не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість;

в) нерезидента, зареєстрованого в державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на п'ять і більше процентних пунктів нижче, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на п'ять і більше процентних пунктів нижче, ніж в Україні [8].

Перелік таких держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України та щорічно публікується Міністерством доходів і зборів із зазначенням ставок податку на прибуток (корпоративний податок).

Для всіх зазначених категорій учасників контрольованими операціями будуть такі, в яких їх загальна сума дорівнює або перевищує 50 млн. грн. (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік. Значний обсяг контрольованих операцій приведе до надходження в контролюючі органи досить великого потоку інформації. Цілком можливо, що деякі структурні підрозділи Міндоходів не зможуть оперативно обробити такий обсяг отриманих даних.

Визначення ціни при здійсненні контрольованих операцій проводиться з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість. Щодо інших податків і платежів, даний податковий контроль не застосовується.

Своєю чергою, пов'язаними вважаються юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

Для визнання 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 ураховується незалежно від того, чи здійснюється він особою безпосередньо і самостійно або разом із пов'язаними особами.

Пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення визнаються:

- юридичні особи – у разі коли одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи в розмірі 20% і більше;

- фізична та юридична особа – у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи в розмірі 20% і більше;

- юридичні особи – у разі коли одна і та ж особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб та розмір частки корпоративних прав у кожній особі становить 20% і більше;

- юридична особа і особа, яка має повноваження на призначення (обрання) одноосібного виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50% і більше складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

- юридичні особи, одноосібні виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї ж особи (власника або уповноваженого ним органу);

- юридичні особи, в яких 50% і більше складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначений (обраний) за рішенням однієї і тієї ж особи (власника або уповноваженого ним органу);

- юридичні особи, в яких 50% і більше складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради складають одні й ті ж фізичні особи;

- юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноосібного виконавчого органу такої юридичної особи;

- юридичні особи, в яких повноваження одноосібного виконавчого органу здійснює одна і та ж особа;

- фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновителі), діти (повнолітні, неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник і дитина, над якою встановлено опіку, піклування.

Змінами до Податкового кодексу вводиться зіставлення комерційних і фінансових умов операцій за результатами аналізу характеристик товарів (робіт, послуг); кількості товарів, обсягів виконаних робіт (наданих послуг); строків виконання зобов'язань; умов здійснення платежів при проведенні операції; офіційного курсу гривні до іноземної валюти (у разі використання такої валюти у розрахунках при проведенні операції, зміни цього курсу); розміру звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг), у тому числі знижок, обумовлених сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), утратою товарами споживчих якостей, закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації), збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; розподілу прав і обов'язків між сторонами угоди, визначених за результатами функціонального аналізу.

Разом із тим реалізація запропонованих законодавчих змін дозволить впливати на ціни всіх інвесторів, які будуть працювати з Україною. Для суб'єктів господарювання та податківців істотно збільшаться документообіг і навантаження через введення нового виду податкового контролю. Введення нових стандартів ведення документації та правил визначення цін зажадають від платників податків часу для підготовки кваліфікованих кадрів, моніторингу трансфертних цін, програмного забезпечення для оптимізації роботи, зміни адміністративних процесів підприємства та документообігу. Крім того, надаються додаткові преференції окремим галузям впливати на внутрішнє і зовнішнє ціноутворення, межі податкового моніторингу та контролю не виправдано розширюються, що призведе до неефективності і зайвих адміністративних витрат. Також під трансфертне ціноутворення підпадають внутрішні господарські операції.

Крім того, деякі з положень Закону є неконкретними і дають можливість їх розширеного тлумачення податківцями. Тобто створено умови для неоднозначного трактування цін по контрольованим операціям та подвійного оподаткування, а також завищення органами контролю податкових зобов'язань суб'єктів господарювання.

Тривалість перевірки контрольованих операцій може становити не більше шести місяців. При цьому періодичність цих перевірок законодавцем не визначена, що створює передумови для затягувань і безпідставних перевищень термінів перевірок. Термін проведення перевірки може бути продовжений знову до шести місяців у разі необхідності отримання інформації від іноземних державних органів, проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, поданих платником

податків на іноземній мові [10]. Таким чином, загальний термін перевірок зможе досягати одного календарного року.

**Висновки.** Проведення введених перевірок контрольованих операцій не виключає можливості здійснення інших податкових перевірок, визначених ст. 75 НК. За контролюючими органами фактично закріплюється право остаточного визначення ціни, яка буде застосовуватися для визначення розміру податкових зобов'язань, що не забезпечує належного захисту платників податків.

За невиконання вимог по звітності про трансфертне ціноутворення до винних платників податків застосовуються великі штрафні санкції. Зокрема, пропонується застосовувати штраф у розмірі 100 мінімальних заробітних плат за неподання документації про контрольовані операції; 5% від обсягу контрольованої операції (тобто мінімум 2 500 000 грн.) за неподання первинних документів і неподання звіту.

На відміну від України в деяких країнах вирішили інакше спонукати бізнес надавати документи та інформацію з трансфертного ціноутворення. Так, у Росії штраф за неподання такого звіту не перевищує 200 дол. США, а своєчасне надання достовірної документації є підставою для звільнення суб'єкта від штрафних санкцій на майбутнє.

У даний час законодавство з приводу трансфертного ціноутворення в Україні далеко від європейських стандартів. Але за тими правилами, які вже існують, держава має можливість захищати свої економічні інтереси, здійснювати податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення та отримувати додаткові надходження до державного бюджету.

#### *Література:*

1. Аналітична записка «Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відтоку капіталу», підготовлена відділом макроекономічного прогнозування та досліджень тіньової економіки Національного інституту стратегічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.niss.gov.ua/articles/739](http://www.niss.gov.ua/articles/739).
2. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П.В. Дзюба // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 14–22.

3. Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [uk.wikipedia.org/wiki/](http://uk.wikipedia.org/wiki/).
4. Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії», затверджений в оригінальній версії Комітетом із фіскальних питань 27.06.1995 р.
5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).
6. Серебрянский Д. Трансфертні вимоги часу / Д. Серебрянский [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://economics.lb.ua/state/2013/07/03/210310\\_transferni\\_vimogi\\_chasu.html](http://economics.lb.ua/state/2013/07/03/210310_transferni_vimogi_chasu.html).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755>.
10. Терещенко А.А., Волошанюк Н.В. Трансфертне ціноутворення як інструмент контролінгу / А.А. Терещенко, Н.В. Волошанюк // Фінанси підприємств. – 2007. – С. 127–135.

#### **Бутенко Т.В., Круковская Л.М. Трансфертне ценообразование в Украине: современное состояние и перспективы развития**

**Аннотация.** В статье раскрыта сущность и механизмы налогового контроля в трансфертном ценообразовании. Акцентируется внимание на особенностях его законодательного закрепления в Украине.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, налоговый контроль, контролируемые операции, связанные лица.

#### **Butenko T.V., Krukovska L.M. Transfer pricing in Ukraine: current state and prospects**

**Summary.** The article reveals the nature and mechanism of tax control in transfer pricing. It's focused attention to the specifics of his legislative consolidation in Ukraine.

**Keywords:** transfer pricing, tax control, controlled operations related entity.