

Большотенко І.В.,

к.е.н.,

доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту,
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»

ТРАНСФЕРНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ОБЛІКОВИЙ ТА ПОДАТКОВО-КОНТРОЛЬНИЙ АСПЕКТИ

Анотація. У статті розглянуто чинний порядок здійснення податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення. З'ясовано основні положення та облікові аспекти контрольованих операцій та методів визначення ціни за ними. Проаналізовано недоліки податкових контрольних процедур трансферного ціноутворення у вітчизняній практиці.

Ключові слова: трансферне ціноутворення, пов'язані особи, контрольовані операції, методи визначення ціни у контрольованих операціях, принцип «витягнутої руки», податковий контроль.

Постановка проблеми. Глобалізація економічних відносин призвела до активного розвитку великих транснаціональних корпорацій (ТНК), із появою яких пов'язують явище трансферного ціноутворення. На сьогодні можливості міжнародної торгівлі доволі часто використовуються корпораціями для створення фінансових потоків між компаніями, що входять до складу однієї ТНК та розташовані в різних країнах. Інструменти трансферного ціноутворення надають змогу транснаціональній корпорації виводити фінансові активи за межі національної економіки та накопичувати їх в економіках інших країн, де нижчі ставки податку на прибуток або взагалі деякі види прибутків не підлягають оподаткуванню. Такі дії дозволяють мінімізувати податкові зобов'язання ТНК та негативно відбиваються на обсягах податкових надходжень до державного бюджету країн. З огляду на це, у світі посилюється увага до механізмів трансферного ціноутворення. Наразі правові норми здійснення податкового контролю за трансферним ціноутворенням розроблені в усіх країнах ЄС та більшості країн – членів Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). В Україні норми трансферного ціноутворення запроваджено з 1 вересня 2013 р. шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України. Нетривалий практичний досвід податкового контролю в цій сфері супроводжується частими законодавчими змінами, спрямованими на пошук оптимального задоволення інтересів контролюючих органів у поповненні державного бюджету. Цей процес відбувається в характерних вітчизняних традиціях неоднозначного трактування законодавчих норм, складності їх практичного застосування та жорсткого адміністрування і, як наслідок, непрозорості відображення господарських операцій, пов'язаних із трансферним ціноутворенням, в обліковій системі платників податків. У зв'язку з цим необхідно систематизувати основні положення й облікові аспекти контрольованих операцій та проаналізувати вже набутий досвід податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика нормативно-правового забезпечення й податкового контролю трансферного ціноутворення стала предметом розгляду вітчизняних науковців віднедавна. Головним чином, дослідниками

питання трансферного ціноутворення розглядаються в площині вивчення закордонного досвіду [1, с. 104–106; 2] та можливості його застосування у вітчизняній практиці податкового контролю [3, с. 237–248; 4, с. 30–31]. Також існують окремі публікації в профільних періодичних виданнях щодо практичного застосування процедур трансферного ціноутворення в бухгалтерському обліку платників податків [5, с. 28–34; 6; 7, с. 23–27].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз наукових та фахових джерел свідчить, що основна увага дослідників при розгляді проблемних питань у сфері трансферного ціноутворення спрямована на вивчення чергових законодавчих новацій, з'ясування невідповідностей і неузгодженостей положень окремих нормативних актів, аналіз європейської практики стандартів трансферного ціноутворення. Проте проблема організації податкового контролю, спрямованого на задоволення інтересів усіх учасників процесу трансферного ціноутворення, створення прозорого й однозначного нормативного забезпечення в сфері трансферного ціноутворення, залишається остаточно не розв'язаною.

Мета статті полягає у розгляді основних положень і облікових аспектів контрольованих операцій та аналізі чинного порядку здійснення податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трансферне ціноутворення представляє собою процес 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. Загалом, система трансферного ціноутворення повинна:

- надавати інформацію для стимулювання обґрунтованих економічних рішень, що приймаються менеджерами окремих підрозділів із метою поліпшення показників прибутку локальних підрозділів, а також збільшення значення прибутковості підприємства в цілому;
- цілеспрямовано перемішувати частину прибутку між підрозділами або місцями їх розташування;
- гарантувати, що не порушується автономність діяльності підрозділів.

Особливе значення трансферне ціноутворення набуває для транснаціональних корпорацій при реалізації ними своїх базових фінансових функцій, таких як максимізація загальнокорпоративного прибутку та оптимізація загального податкового тягаря. На жаль, маніпулювання трансферними цінами призвело до того, що у вітчизняній практиці склався негативний стереотип, що трансферна ціна обов'язково має бути вище ринкової. Насправді терміни «трансфертна ціна» та «трансферне ціноутворення» не несуть у собі нічого негативного, а самі трансферні ціни не завжди є завищеними або заниженими порівняно з ринковими.

Механізми регулювання трансферного ціноутворення спрямовані на те, щоб трансфертна (передавальна) ціна відповідала ринковій ціні, тій, що склалася на ринку між незалежними особами. За таких умов платники податків повинні визначити свої податкові зобов'язання там, де дохід є економічно обґрунтованим, але при цьому не мусять змінювати ціни або умови ведення свого бізнесу. Отже, за правилами трансферного ціноутворення держава має можливість захищати свої інтереси та змушувати бізнес сплачувати податок на прибуток там, де економічно утворено цей прибуток.

Головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у галузі податкового регулювання трансферного ціноутворення є Настанови ОЕСР щодо трансферного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, основні норми яких імплементовано в ст. 39 Податкового кодексу України. Наразі продовжується процес становлення вітчизняного законодавства у сфері трансферного ціноутворення, про що свідчить практика внесення частих змін до законодавчих норм, яка, як правило, спрямована на запозичення міжнародних напрацювань. Огляд законотворчої історії у сфері трансферного ціноутворення подано в табл. 1.

Податковий контроль трансферного ціноутворення ґрунтується на принципі «витагнутої руки» – міжнародному стандарті, погодженому державами – членами ОЕСР та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу), як рекомендований до використання під час установлення трансферних цін для податкових потреб. Принцип передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій. У вітчизняну практику податкового контролю трансферного ціноутворення цей принцип впроваджено з 1 січня 2015 р.

Сутність принципу «витагнутої руки» полягає в наступному: якщо умови здійснення комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами відрізняються від умов здійснення таких операцій, у разі якщо б вони здійснювалися між непов'язаними особами, тоді прибуток, який у результаті таких операцій мав би виникнути, повинен оподатковуватися. Інакше кажучи, розрахунок податкових зобов'язань виконується вихо-

дючи з ринкових цін по угодах між взаємопов'язаними платниками податків таким чином, начебто ці компанії були незалежні (знаходилися на відстані «витагнутої руки»). Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в повному та своєчасному отриманні податкових платежів.

Відповідно до ст. 39 ПКУ [8], контрольованими регламентуються такі операції:

- 1) для цілей нарахування податку на прибуток:
 - господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків із пов'язаними особами-нерезидентами;
 - господарські операції з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів;
 - господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого КМУ [9];
- 2) сукупність господарських операцій, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не є пов'язаними з ними за умови, що ці непов'язані особи:
 - не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних із придбанням (продажем) товарів, робіт, послуг, між пов'язаними особами;
 - не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.

При цьому господарською операцією для цілей трансферного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на оподатковуваний дохід платника податків.

Господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі вартісні критерії:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий звітний рік;

Таблиця 1

Огляд законодавчих актів у сфері трансферного ціноутворення в Україні

Нормативний акт	Період чинності	Короткий зміст
Закон України від 04.07.2013 р. № 408 – VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення»	3 1 вересня 2013 р. до 1 січня 2015 р.	Визначено поняття: «трансферне ціноутворення», «пов'язані особи», «контрольовані операції», «методи визначення ціни в контрольованих операціях». Установлено механізми податкового контролю трансферного ціноутворення
Закон України від 13.05.2014 р. № 1260 – VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансферного ціноутворення»	3 30 травня 2014 р.	Продовжено термін подання звіту про проведені контрольовані операції за 2013 р. до 01.10.2014 р. Змінено норми щодо застосування штрафних санкцій за порушення норм трансферного ціноутворення
Закон України від 28.12.2014 р. № 72 – VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю трансферного ціноутворення»	3 1 січня 2015 р.	Викладено в новій редакції ст. 39 ПКУ. Уведено поняття «принцип витагнутої руки», який є ширшим за поняття «звичайна ціна» та дозволяє (або вимагає) враховувати не лише ціну операції, але й інші фінансові та комерційні умови, які впливають на обсяг оподатковуваного прибутку платника
Закон України від 15.07.2015 р. № 609 – VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення»	3 13 серпня 2015 р.	Внесено зміни до переліку контрольованих операцій, збільшено вартісні критерії для визначення операцій контрольованими та штрафні санкції; ліквідовано визнання контрольованих операцій по відношенню до ПДВ

Джерело: скомпоновано автором на підставі аналізу норм податкового законодавства

- обсяг операцій із пп. 39.2.1.1–39.2.1.3 і 39.2.1.5 ПКУ платника податків із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий звітний рік.

Таким чином, під податковий контроль трансферного ціноутворення не підпадають підприємства, що відповідають критеріям малих, та господарські операції на незначні суми. Крім того, для контрольованих операцій ураховуються тільки дохід і обсяг операцій із кожним контрагентом самого платника податків. У чинній редакції обох критеріїв видалено згадку про дохід пов'язаних осіб платника податку, що значно спрощує облікові процедури з'ясування обсягів контрольованих операцій.

Для контролю трансферного ціноутворення передбачено застосування п'яти методів визначення ціни в контрольованих операціях (табл. 2).

Вибір конкретного методу визначення ціни в контрольованих операціях здійснюється стосовно кожної угоди окремо. При цьому як платники податків, так і контролюючі органи повинні виходити з принципу доцільності, що передбачає застосування того методу, який найбільш повно і точно враховує специфіку проведеної операції. З метою податкового контролю трансферного ціноутворення платник податків та центральний податковий орган використовують інформацію, яка містить відомості, що дають можливість співставити комерційні та фінансові умови операцій, зокрема: інформацію про зіставні операції платника податку, а також інформацію про зіставні операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами; будь-яку інформацію, що є загальнодоступною і надає відомості про співставні операції та осіб.

Для цілей податкового контролю трансферного ціноутворення звітним періодом є календарний рік. Платник подат-

Таблиця 2

Методи трансферного ціноутворення, регламентовані чинним законодавством

Метод	Характеристика
1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Трансферні ціни ґрунтуються на цінах на подібні/зіставні товари за схожих обставин
2. Метод перепродажу	Трансферні ціни ґрунтуються на ціні перепродажу товарів непов'язаним особам із вирахуванням витрат платника податку на такий перепродаж. Метод прийнятний у разі продажу товарів без значної зміни ціни
3. Метод «витрати плюс»	Трансферна ціна в операції має бути визначена як сукупність відповідних витрат (прямих і непрямих) та ринкової націнки. Застосовується для послуг, що надаються в межах групи, та інших операцій між пов'язаними особами
4. Метод чистого прибутку	Трансферна ціна ґрунтується на порівнянні чистого прибутку в контрольованій операції з чистим прибутком у неконтрольованій операції. Застосовується, якщо інформація відносно зіставних операцій є недостатньою
5. Метод розподілення прибутку	Надає можливість ринкового розподілу прибутку між контрагентами в операції. Застосовується в разі наявності ланцюга тісно пов'язаних операцій, а також значного впливу нематеріальних активів на трансферне ціноутворення

Джерело: скомпоновано автором на підставі [8]

Таблиця 3

Звітність та документація щодо контрольованих операцій

Найменування документа	Форма / зміст документа	Суб'єкт подання	Термін подання	Підстава
Інформація про здійснені контрольовані операції	Додаток до Декларації з податку на прибуток підприємств	Усі платники, які протягом року здійснювали контрольовані операції (незалежно від обсягу контрольованих операцій)	Одночасно з поданням Декларації з податку на прибуток підприємств	пп. 39.4.2, абз.1
Звіт про контрольовані операції	Нова звітна форма, проект якої розміщений на сайті ДФС	Платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн. грн. (без урахування ПДВ)	До 1 травня року, що настає за звітним	пп. 39.4.2, абз.2
Документація щодо окремих контрольованих операцій	Довільна форма, сукупність документів або єдиний документ має містити інформацію, визначену в пп. 39.4.6	Платники податків на запит контролюючого органу	Протягом місяця зі дня отримання запиту	пп. 39.4.4
Інформація про всіх пов'язаних осіб	Довільна форма, що повинна містити інформацію про рівень показників рентабельності пов'язаних осіб відповідно до застосованого методу	Платники податків, що застосовують інші методи трансферного ціноутворення, ніж метод порівняльної неконтрольованої ціни	До 1 травня року, що настає за звітним	пп. 39.2.1.3, абз.4, 5

Джерело: скомпоновано автором на підставі [8]

Хронологія застосування штрафних санкцій в сфері трансферного ціноутворення

з 01.09.13 р. до 30.05.14 р.	з 30.05.14 р. до 01.01.15 р.	з 01.01.15 р. до 13.08.15 р.	з 13.08.15р. до сьогодні
За неподання (несвоєчасне подання) Звіту про контрольовані операції			
штраф 5% загальної суми контрольованих операцій (КО)	штраф 100 розмірів мінімальної заробітної плати (МЗП)	- штраф 100 розмірів МЗП; - 5% від суми КО, не задекларованих у Звіті	- штраф 300 розмірів МЗП; - 1% від суми КО, не задекларованих у Звіті, але не більше 300 розмірів МЗП за всі незадекларовані КО
За неподання обов'язкової документації про проведення контрольованих операцій			
штраф 100 розмірів МЗП	штраф 10 розмірів МЗП	3% від суми КО, щодо яких не подали документацію, але не більше 200 розмірів МЗП за всі незадекларовані контрольовані операції	3% від суми КО, щодо яких не подали документацію, але не більше 200 розмірів МЗП за усі незадекларовані КО за звітний рік

Джерело: скомпоновано автором на підставі аналізу норм податкового законодавства

ків, що протягом звітного періоду здійснював контрольовані операції, зобов'язаний подавати до контролюючих органів значний обсяг інформації щодо контрольованих операцій (табл. 3).

Враховуючи обсяг та характер необхідної звітності та документації щодо контрольованих операцій, слід зазначити, що для виконання законодавчих вимог у сфері трансферного ціноутворення компанія повинна залучати фахівців не тільки бухгалтерської служби, а й спеціалістів інформаційно-технічного, юридичного, фінансового, маркетингового відділів. Не виключено також, що для задоволення потреби в повному інформаційному забезпеченні компанії буде потрібно звернутися до послуг аутсорсингу. Отже, на підготовку звітів і документації щодо трансферного ціноутворення компанія витратить значну кількість як фінансових, так і часових ресурсів.

Виходячи з принципу «втягнутої руки», податковий контроль трансферного ціноутворення здійснюється за двома основними напрямками: по-перше, моніторинг та аналіз звітів про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення, будь-яких інших інформаційних джерел; по-друге, проведення перевірок із питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій. Тривалість таких перевірок не повинна перевищувати 18 місяців. При цьому контролюючий орган зобов'язаний кожні шість місяців надавати платнику інформацію про поточний стан проведення перевірки. За необхідності така перевірка може бути продовжена на строк, що не перевищує 12 місяців. За порушення норм податкового законодавства у сфері трансферного ціноутворення застосовуються відповідні штрафні санкції (табл. 4).

Хронологія застосування штрафних санкцій свідчить про поступове посилення карального фінансового пресингу за порушення законодавчих норм в сфері трансферного ціноутворення. Формування підстав для їх застосування пов'язане з саме порушенням процедури подання звітності, тоді як прив'язка розмірів штрафних санкцій до суми несплачених податків, виявлених під час податкових перевірок контрольованих операцій, відсутня. Зважаючи на часту зміну розмірів штрафів, слід пам'ятати, що штрафні санкції за результатами перевірок контролюючих органів застосовуються в розмірах, установлених законом, що діє на день прийняття рішення про застосування штрафу, тобто в період фактичного проведення перевірки, а не за період здійснення контрольованих операцій. Окрім того, трьохвідсотковий штраф за неподання документації загрожує платнику податків, який не подав документацію

на перший запит податківців, або у відповіді на повторний запит не надав потрібну інформацію. Посилення штрафних санкцій у сфері трансферного ціноутворення цілком відповідає вітчизняній традиції й практиці жорсткого податкового адміністрування.

Висновки. Отже, аналіз чинного порядку здійснення податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення свідчить про відсутність чітко визначених правил трансферного ціноутворення та механізмів контролю їх застосування. Крім звіту про контрольовані операції та аналітичних матеріалів щодо підтвердження трансфертних цін, платники податків зобов'язані подавати всі первинні документи, пов'язані із здійсненими операціями. Такі вимоги призводять до збільшення адміністративних витрат бізнесу, бюрократизації та зростання неформальної складової податково-контрольного перевірконого процесу.

Під податковий контроль підпадають операції з усіма компаніями (включно з непов'язаними), розташованими в країнах, де ставка податку на прибуток на п'ять і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні. Придбаваючи товар в іноземній торговельній компанії – непов'язаної особи, вітчизняний суб'єкт господарювання повинен доводити контролюючим органам справедливості ціни, що на практиці часто є неможливим. Хоча для вітчизняної практики характерним є більш жорсткий контроль над трансферним ціноутворенням, ніж у більшості країн світу, результативність його здійснення мало-ефективна з огляду на загрози масштаби прихованого відтоку фінансових ресурсів із вітчизняної економіки. У зв'язку з цим слід поглиблювати вивчення міжнародного досвіду податкового контролю трансферного ціноутворення, насамперед у площині захисту податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеності окремих законодавчих норм.

Література:

1. Олійник Н. Податкове регулювання трансферного ціноутворення: європейський варіант / Н. Олійник // Перспективи економічного зростання: теоретичні та прикладні аспекти : зб. тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (Одеса, 19–20 грудня 2014 р.) : у 2-х ч. – Одеса : ЦЕДР, 2014. – Ч. 2. – С. 104–106.
2. Чумакова О. Податкова політика у сфері трансферного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація / О. Чумакова // Теорія та практика державного управління. – 2013. – Вип. 3(42) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17/pdf>.

3. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : [монографія] / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.
4. Полянський Д., Бахарєва Н. Трансферне ціноутворення та контрольовані операції / Д. Полянський, Н. Бахарєва // Юридична газета. – 2013. – № 37. – С. 28–31.
5. Жилєнко К. Трансферне ціноутворення: Звіт за 2014 рік / К. Жилєнко // Бухгалтерський тиждень. – 2015. – № 17. – С. 28–34.
6. Готуємося до подання звітності з трансферного ціноутворення // Вісник Асоціації фахівців оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.afo.com.ua/doc/ASSOCIATION_NEWSLETTER_06_2014.pdf.
7. Жилєнко К. Трансферне ціноутворення: зросли критерії та штрафи / К. Жилєнко // Бухгалтерський тиждень. – 2015. – № 37. – С. 23–27.
8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, затверджений Розпорядженням КМУ від 14.05.15 р. № 449 – р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248161654>.

Большотенко И.В. Трансфертное ценообразование: учетный и налогово-контрольный аспекты

Аннотация. В статье рассмотрен действующий порядок осуществления налогового контроля в сфере трансфертного ценообразования. Определены основные положения и учетные аспекты контролируемых операций и методов определения цены по ним. Проанализированы недостатки налоговых контрольных процедур трансфертного ценообразования в отечественной практике.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, связанные лица, контролируемые операции, методы определения цены в контролируемых операциях, принцип «вытянутой руки», налоговый контроль.

Bolbotenko I.V. Transfer pricing: accounting and tax-control aspects

Summary. The article describes the current procedure of tax control in the scope of transfer pricing. The main provisions and accounting aspects of controlled operations and methods of determining the price on them. It's analyzed the shortcomings of tax control procedures of transfer pricing in domestic practice.

Keywords: transfer pricing, related persons, controlled operations, methods for determining prices in controlled transactions, the principle of "arm's length", tax control.