

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Григораш Т.Ф., Поплавська В.О., Шутова Д.М.

Університет митної справи та фінансів

У статті визначено сутність трансфертного ціноутворення та принципів, що лежать в його основі. Досліджені особливості трансфертного ціноутворення в Україні на основі введених змін у податковому законодавстві. Розкрито сутність методів ціноутворення, їх особливості. Наведено переваги та недоліки впровадження в Україні трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: оподаткування, трансфертне ціноутворення, звичайна ціна, пов'язані особи, методи визначення ціни.

Постановка проблеми. У той час коли в країнах з розвинутою ринковою економікою уже встановлено правила використання механізму трансфертного ціноутворення, Україні робляться лише перші кроки, вмотивовані насамперед намаганням стабілізувати розвиток національної економіки та призупинити вимивання капіталу до офшорних зон. На етапі впровадження Закону України «Про трансфертне ціноутворення» виникає питання чи принесе він очікуваний результат та наскільки швидко, яка буде його практична значимість та чи дозволить він вдосконалити систему нарахування податків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання трансфертного ціноутворення приділено багато уваги з боку таких зарубіжних та вітчизняних науковців: К. Друрі, Е.А. Аткинсона, Дж. Фостера, О. Клименко, І. Сичевський, О. Чукліна, О. Черевко, Р. Лещенко та ін.

Метою статті є висвітлення основних положень Закону України «Про трансфертне ціноутворення» та характеристика переваг та недоліків трансфертного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу. Податки – дуже складна фінансова категорія, яка здійснює вплив на всі економічні явища та процеси. Це обов'язковий елемент економічної системи будь-якої держави незалежно від моделі економічного розвитку та політичних сил при владі. Відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її недієздатною і, в кінцевому підсумку, позбавленою будь-якого сенсу [1]. Тому держава завжди намагається підвищувати ефективність податкової системи. Для цього в державі проводяться великі структурні реформи та впроваджуються законодавчі ініціативи.

Питання світової глобалізації ставить перед економікою багато завдань. Чимало компаній не лише ведуть бізнес у своїй країні, а давно й активно займаються міжнародним бізнесом. Податкові відомства, фінансові адміністрації країн мають стежити за цими процесами та йти, як кажуть, у ногу з часом. Таким чином, податкові відомства зможуть ефективно впливати на надходження коштів до бюджету.

Саме з метою підвищення ефективності податкової системи в Україні було прийнято закон № 408 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» (далі Закон), який набрав чинності 1 вересня 2013 р. Останні зміни до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення внесені Законом України від 15.07.2015 № 609-VIII.

Головною метою внесених змін є вдосконалення системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, що надасть змогу захистити податкову базу, запобігти виведенню точки прибутку з України та уникнути при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

Якщо фінансова корпорація в одній країні якимось чином занижує прибуток, то бюджет даної країни недоотримає податки. Відповідно в іншій завищують – і там одержують більше. Тобто законом відпрацьовується певний механізм збереження балансу інтересів між країнами. Потрібно віднайти такий баланс, щоб обсяги сплати податків були оптимальними для бюджету як однієї, так і іншої країни [2].

Взагалі, трансфертне ціноутворення – це процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, які 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. Тобто, трансфертна ціна – ціна, яка встановлюється 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 [7].

Цим Законом до Податкового кодексу імплементовано міжнародний досвід практичного застосування «принципу витягнутої руки», який є основним стандартом контролю за трансфертним ціноутворенням. Відповідно до цього принципу податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків. Закон запроваджує такі нові для вітчизняного податкового законодавства поняття, як трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пропорційне коригування, процедура узгодження цін, а також вносить зміни до понять звичайної ціни та пов'язаних осіб для цілей трансфертного ціноутворення тощо. На сьогодні питання здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням – за принципом «витягнутої руки» залишається ключовим. Цей принцип фактично є основним стандартом контролю за трансфертним ціноутворенням.

Податковий контроль потребує оцінки правильності визначення взаємозалежними (пов'язаними) суб'єктами господарювання рин-

кової ціни за відсутності ринкових чинників а також проведення коригування для наближення комерційних відносин до реальних ринкових умов. Таке коригування відповідно до принципу «витагнутої 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 «витагнутої руки», це може призвести до зниження податкових надходжень.

Простіше кажучи принцип витагнутої руки є принципом здійснення економічної діяльності (операцій) виключно на комерційних підставах у повній відповідності з ринковими умовами на умовах рівності сторін такої діяльності (операцій). Крім того, на європейському рівні принцип витагнутої руки використовується в Арбітражній конвенції Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування.

Принцип «витагнутої руки» відображає економічні реалії конкретних фактів і обставин за операціями платника податків, що перебувають під податковим контролем, та приймає як базову величину нормальне функціонування ринку. Він дає змогу максимально наблизитися до стандартів відкритого ринку в разі, коли товари, інші види матеріальних або нематеріальних активів чи послуги передаються/надаються між взаємозалежними підприємствами.

Мета використання цього принципу – забезпечення належної податкової бази у кожній юрисдикції та уникнення подвійного оподаткування.

Головний механізм використання принципу «витагнутої руки» на практиці – це спроба зіставити (порівняти) операції (контрольовані, неконтрольовані) з точки зору податкових вигід, переваг (або недоліків, які вони утворюють).

У вітчизняному податковому законодавстві цей принцип закріплено у пп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України, відповідно до якого встановлено, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення порівняльних операцій, передбачених відповідною статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

Економічний аналіз контрольованої операції, який має здійснюватися контролюючими органами з обов'язковим використанням принципу витагнутої руки, фактично зводиться до пошуку відповідей на такі запитання: чи зможе платник податків реалізувати товар (роботу, послугу) за тією самою ціною, якщо буде реалізувати непов'язаній стороні, чи зможе платник податків домовитися про ту саму ціну, якщо він буде придбавати товар (роботу, послугу) у непов'язаній стороні? Якщо відповідь буде негативною на будь-яке з цих питань, то ціна не відповідає принципу витагнутої руки.

Даний принцип передбачає рівність у податковому ставленні до членів групи взаємозалежних суб'єктів господарювання та незалежних підприємств, чим сприяє розвитку конкуренції, міжна-

родної торгівлі та інвестицій. Хоча принцип не є дуже легким у застосуванні, він дає змогу визначити рівні прибутку між членами групи взаємозалежних суб'єктів господарювання [3].

Приєднання України до Глобального форуму Організації економічного співробітництва та розвитку з прозорості та обміну інформацією у комплексі з цим законом дасть змогу перекрити схеми мінімізації податкових зобов'язань через виведення прибутків до офшорів. Тому платникам податку, в тому числі на прибуток, необхідно буде керуватися новими правилами при застосуванні звичайних цін і їх визначенні. Як і раніше, загальним правилом є те, що звичайною ціною вважається ціна товарів і послуг, визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Для визначення звичайної ціни встановлено деякі особливості, що діють за наявності обставин і у разі якщо:

- Ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню;
- При здійсненні операцій необхідне обов'язкове проведення оцінки;
- Ціна склалася під час проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення яких передбачена законом;
- Поставка товарів (послуг) здійснюється на основі форвардного або ф'ючерного контракту.

Контроль за операціями між пов'язаними особами здійснюватиметься як усередині країни, так і з нерезидентами, зареєстрованими в державі, де ставка податку на прибуток або корпоративного податку на 5 і більше пунктів нижча, ніж в Україні. Операції визначаються контролюваними за умови, якщо загальна сума здійснених операцій платника податку з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 млн. грн. за відповідний календарний рік [4].

У контрольованих операціях існують такі методи визначення ціни:

- Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- Ціни перепродажу;
- «Витрати плюс»;
- Метод чистого прибутку;
- Розподілення прибутку.

Під час вибору методу, що використовується для визначення ціни в контрольованій операції, повинні враховуватися повнота і достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість коригування, що здійснюється з метою забезпечення зіставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій. Допускається застосування двох і більше методів. Платник податків використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, перевага надається методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні товари (роботи, послуги) у зіставних операціях.

Метод ціни перепродажу є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг)

контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів (робіт, послуг), що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності. Метод ціни перепродажу використовується для визначення відповідності ціни товару, за якою товар придбається під час здійснення контрольованої операції та перепродається непов'язаним особам.

Метод «витрати плюс» є методом визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності (визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів/послуг) контрольованої операції з ринковим діапазоном валової собівартості у зіставних операціях. Метод «витрати плюс» застосовується, зокрема, під час виконання робіт (надання послуг) особам, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг).

Метод чистого прибутку полягає у зіставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, здійсненим на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами. Під час застосування методу розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій розподіляється сукупний прибуток або залишковий прибуток усіх сторін таких операцій за період, що аналізується. Сукупним прибутком всіх сторін контрольованих операцій є сума прибутку від даних контрольованих операцій всіх сторін контрольованих операцій за період, що аналізується.

У разі якщо жоден з цих методів не підходить, тоді використовують метод розподілення прибутку [5].

У новому Законі враховані пропозиції бізнесу, які дозволяють вдосконалити механізм контролю за трансфертним ціноутворенням, але в той же час не нівелюють саму суть закону. Адже, поперше, спрощені вимоги по звітності для бізнесу. По-друге, бізнесу не потрібно буде вести окремі бухгалтерський звіт для цілей трансфертного ціноутворення, він буде мати можливість визначати показники рентабельності на вибір – за національними або міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. По-третє, перевірка по трансфертному ціноутворенню буде базуватися тільки на питаннях трансфертного ціноутворення. Разом з тим збережений 5% штраф за ненадання звітності по трансфертному ціноутворенню. Ця норма покли-

кана перш за все виконувати стимулюючу функцію – попередити намагання ухилення від надання цієї звітності [6].

Що стосується недоліків трансфертного ціноутворення, то економісти називають деякі з них. Наприклад:

– можливість виникнення конфліктів при формуванні трансфертних цін через протилежні інтереси договірних сторін;

– «справедлива» ринкова ціна не завжди чітко виражена, оскільки різні постачальники можуть встановлювати різні ціни на практично однакові товари;

– додаткові витрати на внутрішній контроль витрат та доходів центрів відповідальності.

Вже зараз очевидно, що широке використання трансфертних цін в Україні сприятиме утвердженню міжнародно-визнаних стандартів ціноутворення.

Перед Україною наразі стоїть завдання: за досить короткий відрізок часу догнати інші країни і пройти той шлях, який Західна Європа чи Америка проходили за десятиріччя. Вплив глобальної економіки, який зростає, вимагає від країни, навіть створює певний тиск, аби українське законодавство і податкова система наближались до міжнародних норм.

Висновок. Отже, проаналізувавши Закон України «Про трансферне ціноутворення» варто відзначити, що він повністю відповідає світовим тенденціям: трансферне ціноутворення як система методів визначення справедливих ринкових цін для цілей оподаткування вже давно використовуються у світовій практиці. Оскільки головним завданням при цьому є максимальне оподаткування доходу в юрисдикції, в якій він генерується, предметом контролю, як правило, є зовнішньоекономічні операції.

До того ж, український Закон ставить перед собою мету не тільки контролювати операції з нерезидентами, але і перешкодити податковій оптимізації платників податків усередині країни. Адже численні норми Податкового кодексу про звичайні ціни дозволяли податковим органам перевіряти обґрунтованість цін як у зовнішніх, так і у внутрішніх операціях.

Таким чином, прийнятий парламентом Закон про трансферне ціноутворення стане ефективним механізмом протидії неконтрольованому виведенню капіталів до офшорних зон та низькоподаткових юрисдикцій, дозволить руйнувати схеми мінімізації доходів та зменшити ризики ухилення від оподаткування.

Список літератури:

1. Юрій С. І. Фінанси / С. Юрій, В. Федосова. – К.: «Знання», 2008. – 103 с.
2. Кричун П. Питання трансфертного ціноутворення в Німеччині / П. Кричун // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 46. – С. 58-61.
3. Крухмальов С. Принцип на відстані витягнутої руки – основний стандарт контролю за трансфертним ціноутворенням / С. Крухмальов, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 41. – С. 24-27.
4. Сичевський І. Трансфертне ціноутворення / І. Сичевський, І. Сивопал // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 33. – С. 14-17.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, ст. 39. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Клименко О. Про трансфертне ціноутворення / О. Клименко // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 32. – 5 с.
7. Тюріна Н. М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний посібник / Н. М. Тюріна, Н. С. Карваца. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 408 с.

Григораш Т.Ф., Поплавская В.А., Шутова Д.М.

Университет таможенного дела и финансов

ПРЕИМУЩЕСТА И НЕДОСТАТКИ ТРАНСФЕРНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Аннотация

В статье определена сущность трансфертного ценообразования и принципов, лежащих в его основе. Исследованы особенности трансфертного ценообразования в Украине на основе введенных изменений в налоговом законодательстве. Раскрыта сущность методов ценообразования, их особенности. Приведены преимущества и недостатки внедрения в Украине трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: налогообложение, трансфертное ценообразование, обычная цена, связанные лица, методы определения цены.

Grygorash T.F., Poplavskaja V.O., Shutova D.M.

University of Customs and Finance

ADVANTAGES AND DRAWBACKS OF TRANSFER PRICING

Summary

The article defines the nature of transfer pricing and its background principles. The features of transfer pricing in Ukraine are investigated based on the changes in tax legislation. Transfer pricing methods and their features are presented. Advantages and drawbacks of implementation of transfer pricing in Ukraine are given.

Keywords: taxation, transfer pricing, regular price, related parties, pricing methods.