

УДК 657.4 : 658.158 : 338.512

МЕТОД ПОРІВНЯЛЬНОЇ НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ ЦІНИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБҐРУНТУВАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЯХ**Фесенко В. В., к.е.н.,
Криворучко В. В.***Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро*

Використовуючи механізми трансфертного ціноутворення, підприємства отримують можливість виводити капітал з національної економіки в країни з низьким рівнем оподаткування та суттєво знижувати базу оподаткування податком на прибуток підприємств.

Метою статті є дослідження особливостей застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни при укладанні зовнішньоекономічних контрактів та розробка алгоритму визначення трансфертної ціни в контрольованих зовнішньоекономічних операціях.

У статті розкрито особливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для встановлення трансфертної ціни у зовнішньоекономічних операціях. Проведено аналіз переваг та недоліків використання даного методу в контрольованих операціях. Розроблено алгоритм застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, як інструменту обґрунтування трансфертних цін у зовнішньоекономічних операціях та на прикладі розглянуто законодавчі вимоги до формування діапазону ринкових цін.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, метод порівняльної неконтрольованої ціни, контрольовані операції, ринковий діапазон цін, взаємопов'язані сторони, співставні операції

UDC 657.4 : 658.158 : 338.512

METHOD OF A COMPARATIVE NON-CONTROLLED PRICE AS AN INSTRUMENT FOR TRANSFER RATINGS IN FOREIGN ECONOMIC OPERATIONS**Fesenko V., PhD in Economics,
Kryvoruchko V.***University of Customs and Finance, Dnipro*

Using transfer pricing mechanisms, enterprises are able to withdraw capital from the national economy into low-tax countries and significantly reduce the tax base for corporate profit tax.

The purpose of the article is to study the peculiarities of the use of the method of comparative uncontrollable prices when concluding foreign economic contracts and to develop an algorithm for determining the transitional price in controlled foreign economic transactions.

The article describes the application of the method of comparative uncontrollable price for the establishment of the transfer price in foreign trade operations. The analysis of the advantages and disadvantages of using this method in controlled operations is carried out. The algorithm of application of the method of comparative uncontrollable price as an instrument of a substantiation of transfer prices in foreign economic operations is developed and on an example the legislative requirements for formation of a range of market prices are considered.

Keywords: transfer pricing, transfer price, method of comparative uncontrollable price, controlled transactions, market price range, interconnected parties, comparative operations.

Актуальність проблеми. На сьогодні одними з найбільш вагомих суб'єктів на світових і національних ринках стали транснаціональні корпорації (ТНК) і промислово-фінансові групи (ПФГ), які об'єднують в своїй структурі значну кількість відокремлених підприємств різних організаційно-правових форм, видів власності та країн розташування. З одного боку створення таких компаній має ряд переваг для бізнесу - наявність ресурсів для здійснення активної зовнішньо-економічної діяльності, економія за рахунок організаційних витрат, забезпечення якості та надійності проміжної продукції (послуг) та інше. З іншого боку, такі суб'єкти, використовуючи механізми трансфертного ціноутворення, отримують можливість виводити капітал з національної економіки в країни з низьким рівнем оподаткування та суттєво знижувати базу оподаткування податком на прибуток підприємств. Це призводить до відтоку капіталу з національної економіки та недоотримання бюджетом суттєвих сум податку на прибуток. За даними Державної фіскальної служби України, Державний бюджет України недоотримає майже 20-25 млрд. грн щороку. Це пов'язано з тим, що з-під оподаткування через механізм трансфертного ціноутворення щороку виводиться приблизно 100 млрд. грн. Ці оцінки узгоджуються з даними Світового фінансового співтовариства, згідно з якими щорічний відтік капіталу з України становить близько 9,15 млрд. дол. (за цим показником Україна займає 17 місце у світі) [4].

Тому реальною проблемою в пов'язаних компаніях є політика встановлення оптимальних трансфертних цін. Також необхідно зазначити відносно недавній термін впровадження правил трансфертного ціноутворення в Україні, і ще не напрацьовано сталої практики використання методів трансфертного ціноутворення, а отже відсутня єдина методологія застосування правильного методу визначення ціни у

контрольованій операції. Тому дослідження використання методів трансфертного ціноутворення, визначення їх переваг та недоліків є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В зарубіжній спеціальній літературі питанням трансферного ціноутворення приділяють належну увагу, але в більшості випадків обмежуються прикладами транснаціональних корпорацій та не розкривають методику обліку і формування контрактної ціни в умовах податкового контролю трансфертного ціноутворення. В наукових працях таких зарубіжних вчених, як В. Шон, К. Конрад, М. Баро, Р. Моллер, Дж. Врапе, М. Леві та інші, було дослідженню питання трансфертного ціноутворення та багато уваги приділялося методам визначення трансферної ціни.

До того ж, в українських публікаціях з управлінського обліку та податкового контролю питанням методології формування трансфертних цін присвячують небагато уваги, зосереджуючись здебільшого на порядку звітування до органів ДФС за результатами контрольованих операцій. Серед вітчизняних авторів дослідження цих питань не було поширене через відносну новизну правил трансфертного ціноутворення в Україні. Незважаючи на це, значну увагу даним питанням було приділено у працях О. Вакульчик, М. Романюка, Т. Савченка, М. Макаренка, О. Котляревського, В. Оніщенка, С. Леонова, І. Белової, О. Терещенка та інших. Проте деякі аспекти трансфертного ціноутворення так і залишилися невизначеними і потребують більш детального вивчення.

Метою статті є дослідження особливостей застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни при укладанні зовнішньоекономічних контрактів та розробка алгоритму визначення трансфертної ціни в контрольованих зовнішньоекономічних операціях.

Викладення основного матеріалу дослідження. В багатьох країнах світу, в тому числі і в Україні, сформувалася практика трансфертного ціноутворення задля забезпечення повної та справедливої сплати податку на прибуток групами компаній у кожній країні їх функціонування, а також уникнення при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати розвитку зовнішньої торгівлі.

Норми трансфертного ціноутворення запроваджено в понад 70 державах світу, фактично — в усіх розвинутих країнах. Першою

державою, яка запровадила у середині 1960-х років фіскальний контроль за трансфертним ціноутворенням були США. Серед країн СНД такі системи є у Казахстані (у 2001 р.), Росії (у 2012 р.). В Узбекистані та Білорусі запроваджено окремі елементи контролю за звичайними цінами, а в Азербайджані тільки планується запровадження механізмів контролю трансферного ціноутворення [9]. В Україні правила трансфертного ціноутворення почали діяти з 1 вересня 2013 року з впровадженням змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). З цього часу до сьогодні вимоги ПКУ у сфері трансфертного ціноутворення постійно коректуються та удосконалюються з урахуванням нового досвіду українських підприємств.

Положення ПКУ та Закону України «Про внесення змін в ПКУ стосовно трансфертного ціноутворення» обов'язкові для застосування лише для тих платників, операції між якими вважаються контрольованими. Критерії визнання операцій контрольованими відповідно до вимог ПКУ наведені в таблиці 1.

Таблиця 1 - Критерії визнання операцій контрольованими відповідно до ПКУ

Критерій	Статус / Сума
Статус контрагента	Пов'язана особа – нерезидент
	Комісіонер – нерезидент
	Нерезидент, зареєстрований в «низько-податковій юрисдикції», перелік яких визначено Кабінетом міністрів України
Річний дохід платника податку на прибуток від всіх видів діяльності	Річний дохід платника від усіх видів діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік
Обсяг операцій з контрагентами	Обсяг господарських операцій платника податку з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 млн. грн. (за мінусом непрямих податків) за відповідний звітний рік

Джерело: складено авторами за даними [5]

Несумлінне використання трансферного ціноутворення полягає в маніпулюванні доходами і витратами в угодах між пов'язаними особами способом, відмінним від тих, які були б використані в операціях за ринковими умовами, з метою отримання податкової вигоди.

Трансфертною ціною є ціна, за якою продукція або послуги одного підприємства компанії передаються іншому підприємству цієї компанії. Завищена трансфертна ціна збільшує прибуток підприємства-продавця і

зменшує прибуток підприємства-покупця. Занижена трансфертна ціна справляє зворотний вплив на прибуток контрагентів. Тому існують різні методи управління цінами для зменшення суми податку на прибуток для всіх підприємств групи та отримання максимальної вигоди для компанії.

Якщо контрагенти підпадають під категорію пов'язаних осіб, а операції між ними відповідають критеріям встановленим для контрольованих операцій, вони повинні здійснювати їх облік і подавати до фіскальних органів визначену в законодавстві документацію.

Визначення ціни укладених угод з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за одним із методів зазначених в ПКУ. Відповідно до підпункту 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 ПКУ встановлення трансфертної ціни здійснюється одним із методів: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку [5].

Метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджера кожного підприємства приймати рішення, оптимальні для всієї компанії. Відповідно до норм податкового законодавства, платник податків може використовувати будь-який метод визначення ціни у контрольованих операціях, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується саме метод порівняльної неконтрольованої ціни [3]. Тобто, Податковий кодекс України фактично визначає метод порівняльної неконтрольованої ціни не лише пріоритетним, але й основним для цілей трансфертного ціноутворення в Україні.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни є найбільш простим, але його застосування можливе далеко не завжди. Оскільки цей метод полягає у порівнянні цін на товари (послуги) у контрольованих операціях з цінами на ті ж самі товари (послуги) у неконтрольованих операціях, для його застосування необхідно, аби між товарами (послугами) не існувало жодних суттєвих відмінностей, а умови проведення операцій були подібними. На практиці правильне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни можливе вкрай рідко через недостатню кількість статистичної інформації, і застосовується у двох випадках: для аналізу внутрішньої та зовнішньої неконтрольованої ціни.

Випадок 1. Якщо у платника податків є однотипні операції одночасно як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами. Наприклад,

компанія продає один і той же вид товару своєму дочірньому підприємству і незалежному дистриб'ютору (рис.1).

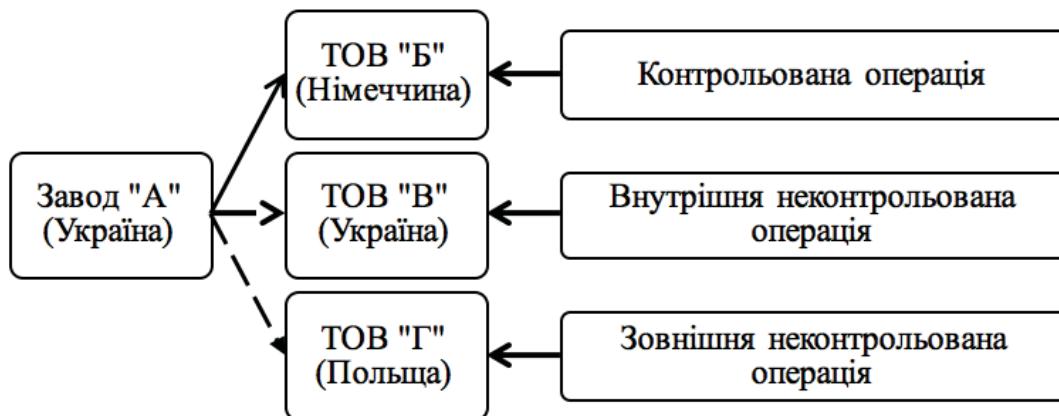


Рис. 1. Співставні операції для цілей порівняння умов контрольованої операції
Джерело: складено авторами за даними [5]

При цьому умови цих операцій (ринок, на якому вони здійснюються, умови платежів, обсяги продажів, валюта платежу та інші) повинні бути зіставними, тобто ідентичними, або такими, що не спричиняють впливу на умови і фінансовий результат у операції (або є можливість провести відповідні коригування для належної зіставності умов операцій). При виконанні всіх цих умов можна вважати, що ціна, за якою товар продається незалежній компанії, є так званою «внутрішньою порівняною ціною», з якою можна порівнювати ціну в контрольованій операції. Однак на практиці така ситуація зустрічається досить рідко: хоча б одна з перерахованих вище умов буде порушуватися. І, як наслідок, даний метод не може використовуватися для визначення ринкової ціни у контрольованій операції.

Випадок 2. Якщо у платника податків немає однотипних операцій одночасно як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами, альтернативним джерелом є інформація про ціни, що застосовуються третіми особами в порівняних операціях (рис. 2).

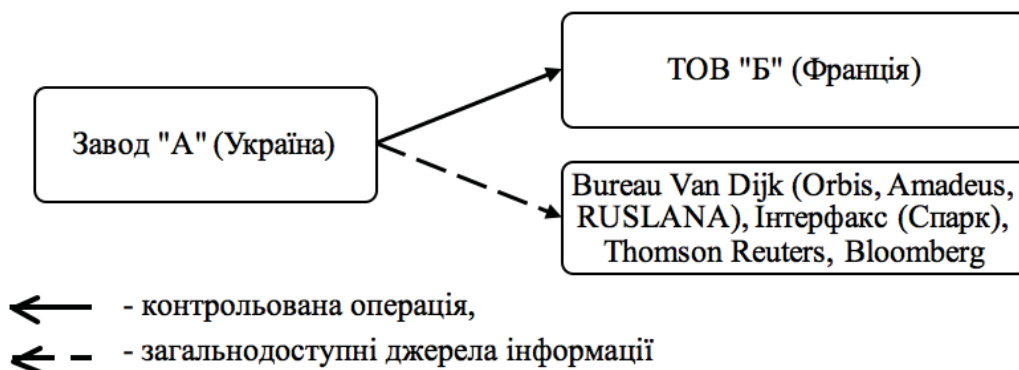


Рис. 2. Альтернативні джерела інформації
Джерело: складено авторами

Для цілей даного методу використовуються загальнодоступні джерела інформації, однак у більшості випадків виникає проблема застосування даних з цих джерел. По-перше, деякі джерела (Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків, Аграрна біржа, Офіційне видання Державної фіскальної служби України «Вісник», а також сайти Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України та Міністерства аграрної політики [8]), містять агреговані дані за певні періоди (наприклад, за місяць). Внаслідок цього такі дані можуть бути застарілими, адже фактичні ціни на ринку можуть змінюватися щодня. По-друге, така інформація не забезпечує порівняння ціни у контрольованій операції з цінами, що встановлюються незалежними особами у зіставних операціях, як цього вимагає Податковий кодекс України. Наприклад, діапазони цін на реалізацію зерна, які публікуються Українською аграрною біржою, складаються на основі інформації, отриманої від платників податків, багато з яких мають операції з пов'язаними особами.

Тобто інформація, що міститься у зазначених вище джерелах, від початку є не точною та не співставною. При цьому податкові органи у офіційних коментарях та листах Державної фіскальної служби України дотримуються позиції завжди використовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни, хоча фактично якісних джерел інформації про ринкові ціни поки не існує. Переваги та недоліки застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни наведено в таблиці 2.

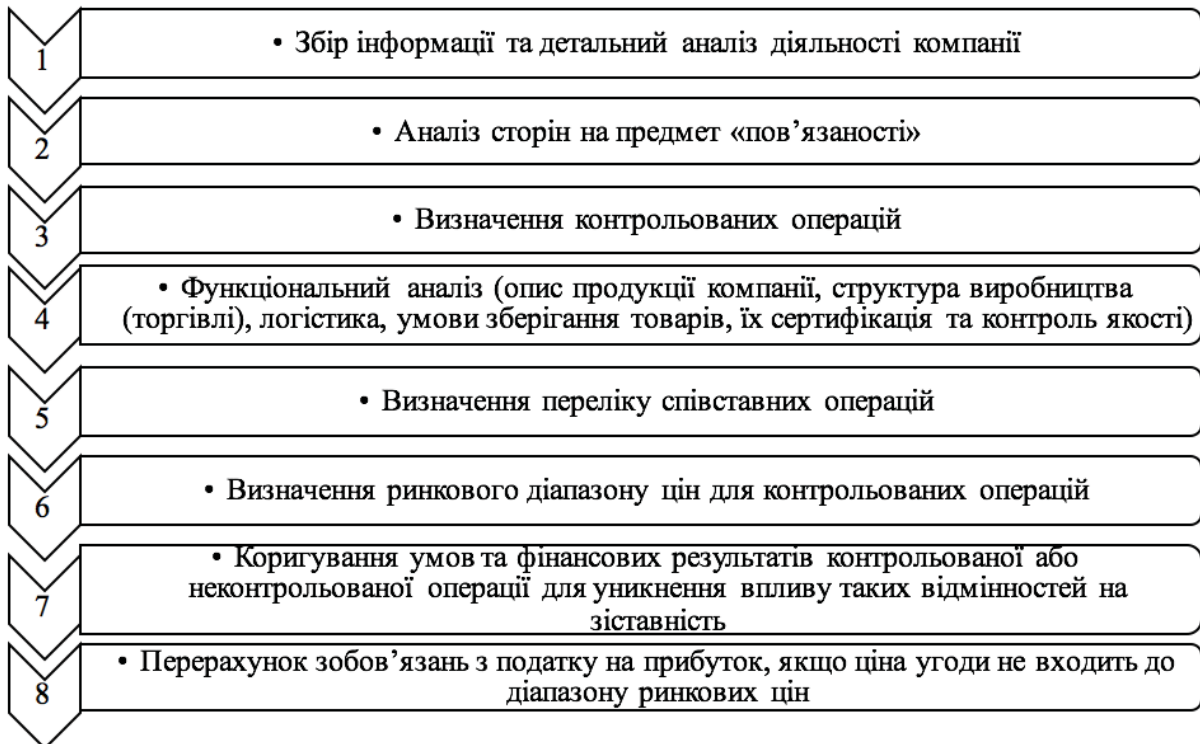
Таблиця 2 - Характеристика методу порівняльної неконтрольованої ціни

Переваги	Недоліки
метод у найбільшій мірі враховує фактичні умови операцій та їх укладання	на практиці важко знайти необхідні для порівняння операції, які б відповідали усім вимогам. Таке можливо лише на ринку однорідних товарів
є найбільш ефективним методом визначення реального економічного внеску підрозділу в загальний результат діяльності компанії	проблема застосування отриманих даних з інформаційних джерел про ринкові ціни, внаслідок періодичності та застарілості даних
метод доцільно використовувати в операціях зі співставними умовами з незалежними контрагентами, з надання позики, в операціях з товарами, які мають біржові котирування	необхідність коригування умов та фінансових результатів контрольованої або неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на зіставність

Джерело: розроблено авторами

Даний метод є пріоритетним для таких країн як Італія, Канада, Китай, США, Німеччина. За неможливості його використання перевага надається іншим традиційним методам.

На основі наведених характеристик методу порівняльної неконтрольованої ціни розроблено алгоритм його застосування (рис. 3).



*Рис. 3. Алгоритм застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни
Джерело: розроблено авторами*

Для визначення трансфертних цін методом порівняльної неконтрольованої ціни розглянемо такий приклад.

Приклад. Припустимо, компанія провела контрольовану операцію 1000 од. продукції за ціною 158 дол. Для визначення ринкового діапазону цін обрані співставні угоди, вчинені платником податків з особами, які не є взаємозалежними. Предметом зазначених угод є ті ж товари, що і в аналізованій угоді.

По таким операціям складена вибірка в порядку зростання цін за декаду, що була перед датою угоди (табл. 3)

Мінімальне значення ринкового діапазону цін відповідає операції, що має порядковий номер, який дорівнює $1/4$ кількості операцій у вибірці. Згідно з вимогами Постанови КМУ від 4 червня 2015 р. N 381, якщо отримане значення не є цілим числом, то мінімальне значення ринкового діапазону цін має у вибірці порядковий номер, який дорівнює

збільшеній на одиницю цілій частині такого числа, тобто $14 \cdot 1/4 = 3,5$ (не ціле число). Тоді, $3,5 + 1 = 4,5$ - заокруглюється до цілого числа 4.

Таблиця 3 – Вибірка співставних операцій для визначення ринкового діапазону цін

№	Дата	Кількість, т.	Ціна, дол.	Діапазон цін
1	01.09.2017	500	157.00	Нерелевантний діапазон
2	02.09.2017	750	157.00	
3	08.09.2017	500	157.00	
4	05.09.2017	500	160.00	мінімум
5	09.09.2017	1250	160.00	медіана, 162,5 дол
6	05.06.2017	500	162.00	
7	07.09.2017	750	162.00	
8	09.09.2017	1000	163.00	максимум
9	06.09.2017	750	164.00	
10	05.06.2017	1250	165.00	
11	06.09.2017	1000	166.00	Нерелевантний діапазон
12	08.09.2017	1500	167.00	
13	01.09.2017	1000	168.00	
14	02.09.2017	750	170.00	

Джерело: складено авторами

Мінімальне значення ринкового діапазону цін відповідає операції, що має порядковий номер, який дорівнює $1/4$ кількості операцій у вибірці. Згідно з вимогами Постанови КМУ від 4 червня 2015 р. N 381, якщо отримане значення не є цілим числом, то мінімальне значення ринкового діапазону цін має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа, тобто $14 \cdot 1/4 = 3,5$ (не ціле число). Тоді, $3,5 + 1 = 4,5$ - заокруглюється до цілого числа 4.

Максимальне значення ринкового діапазону цін відповідає операції, що має порядковий номер, який дорівнює $3/4$ кількості операцій у вибірці[5] і розраховується аналогічно мінімальному значенні, тобто $14 \cdot 3/4 = 10,5 + 1 = 11,5$ - заокруглюється до 11.

Таким чином, діапазон цін неконтрольованих операцій складає від 160 дол. до 166 дол.

Розрахуємо медіану. Згідно з вимогами Постанови, вона розраховується як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер який дорівнює $1/2$ кількості операцій у вибірці, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці. Тобто між $14 \cdot 1/2 = 7$ та $7 + 1 = 8$ порядковими номерами: $(162 + 163) / 2 = 162,5$ дол.

Оскільки, у контрольованій операції з реалізації товару ціна (158 дол. за 1 т) є меншою, ніж звичайна ціна, відповідно до пп. 3 п. 21 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу підприємство має не пізніше 1 травня року, наступного за звітним, самостійно визначити та сплатити податкове зобов'язання, виходячи зі звичайної ціни (160 дол. за 1 т). Податкова база з податку на прибуток по контрольованій операції підлягає перерахунку виходячи з ціни у медіані 163 доларів (для операцій у 2016 році), та мінімальної 160 у.о. (для операцій у 2017 році). Перерахунок наведено в таблиці 4.

Таблиця 4 - Результати коректування ціни угоди відповідно до вимог трансфертного ціноутворення у 2017 році

Ціна угоди до коректування, дол.	Ціна угоди після коректування, дол.	Сума донарахованого доходу, дол.	Сума донарахованих зобов'язань з податку на прибуток, дол.
158	160	$2 \cdot 1000 = 2000$	$2000 \cdot 0.18 = 360$

Джерело: складено на основі розрахунків

Як видно з розрахунків, підприємство повинно сплатити 360 дол. донарахованих зобов'язань з податку на прибуток, в результаті коректування ціни угоди відповідно до законодавства України.

Відповідно до Порядку узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, якщо ж ціна контрольованої операції перебуває у межах ринкового діапазону, для цілей оподаткування визнається, що ціна контрольованої операції відповідає звичайній ціні [7].

Слід зазначити, що згідно з положеннями Податкового кодексу України метод порівняльної неконтрольованої ціни є пріоритетним методом. Однак для практичного використання необхідна інформація щодо цін, які застосовують при розрахунках незалежні компанії, при цьому комерційні та фінансові умови повинні бути співставними.

Також підприємство може використовувати один метод, а податківці – інший, у результаті звичайна ціна у них може розрізнитися, причому досить істотно. Не завжди підприємство може довільно змінювати методику визначення ціни операції: у групі пов'язаних з ним осіб може бути прийнята єдина управлінська політика щодо ціноутворення, змінити яку в індивідуальному порядку нереально.

Висновки. Формування трансфертної ціни для керівника компанії має створити можливість забезпечити ефективну діяльність та приймати

оптимальні рішення для корпорації в цілому. Політика трансферного ціноутворення є необхідною умовою ефективного функціонування корпорації, оскільки за відсутності розвиненої системи трансфертного ціноутворення, діяльність компанії в сучасних умовах високої конкуренції та швидкоплинності ринку може бути під загрозою.

В українському законодавстві існує 5-ь методів визначення трансфертної ціни. Згідно з положеннями Податкового кодексу України метод порівняльної неконтрольованої ціни є пріоритетним методом. Він у найбільшій мірі враховує фактичні умови операцій та їх укладання, є найбільш ефективним методом визначення реального економічного внеску підрозділу в загальний результат діяльності компанії. Однак для практичного його використання необхідна інформація щодо цін, які застосовують при розрахунках незалежні компанії. Така інформація не завжди є точною та співставною, що робить неможливим застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для цілей трансфертного ціноутворення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Вибір методів трансфертного ціноутворення. First Consulting Company [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://firstconsulting.com.ua/articles/102-vybir-ta-zastosuvannya-metodu-transfertnoho-tsinoutvorennya>
2. Імплементація норм трансфертного ціноутворення в українське податкове законодавство. Вісник. Офіційне видання ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6606>
3. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності [Текст] / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с
4. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>
5. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України: – К.: редакція від 20.09.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
6. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: постанова КМУ від 04.06.2015 № 381 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-п>

7. Порядок узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : постанова Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 764 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-п>
8. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 866-р[Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/866-2013-%D1%80>.
9. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи. Вісник. Офіційне видання ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064?issue=140>