

УДК 336.22

Чичуліна К.В.

*кандидат технічних наук, доцент кафедри економіки підприємства
та управління персоналом
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка*

Зінченко В.В.

*студентка
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка*

Шинкар Ю.Л.

*студентка
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка*

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

MODERN TRENDS FOR TRANSFER VALUATION DEVELOPMENT IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження у статті виступає трансфертне ціноутворення. Розглянуто сутність поняття «трансфертне ціноутворення», його функції та основні характеристики. Особлива увага приділяється сучасному стану трансфертного ціноутворення в Україні. Проаналізовано особливості трансфертного ціноутворення на основі введених змін до Податкового кодексу України. Розглянуто основні проблеми трансфертного ціноутворення у нашій державі.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, принцип «втягнутої руки», контрольовані операції, податкове регулювання, податковий контроль.

АННОТАЦИЯ

В качестве объекта исследования в статье выступает трансфертное ценообразование. Рассмотрены сущность понятия «трансфертное ценообразование», его функции и основные характеристики. Особое внимание уделяется современному состоянию трансфертного ценообразования в Украине. Проанализированы особенности трансфертного ценообразования на основе введенных изменений в Налоговый кодекс Украины. Рассмотрены основные проблемы трансфертного ценообразования в нашем государстве.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, принцип «вытянутой руки», контролируемые операции, налоговое регулирование, налоговый контроль.

ANNOTATION

The transfer pricing comes forward as an object of research of this article. Essence of concept «transfer pricing», his function and basic descriptions are considered. The special attention is spared to the modern state of the transfer pricing in Ukraine. The features of the transfer pricing are analysed on the basis of the entered changes in the Internal revenue code of Ukraine. The considered problems of the transfer pricing are in our state.

Keywords: transfer pricing, arm's length principle, controlled operations, tax adjusting, tax control.

Постановка проблеми. У зв'язку зі стрімким розвитком інтеграційних та глобалізаційних процесів трансфертне ціноутворення є доволі актуальною темою в Україні. До 2017 р. вважалось, що встановлення трансферної ціни не є пріоритетним для української податкової влади. Але нині ситуація змінилася. Згідно з офіційним сайтом Державної фіскальної

служби, з 01.01.2017 Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII змінено критерії віднесення господарських операцій до контрольованих та внесено низку важливих методологічних доповнень щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» (принцип міжнародного стандарту, який погоджений членами ОЕСР як рекомендований до використання країнами світу в установленні трансфертних цін для податкових потреб). Ми вважаємо, що після внесених змін у податкове законодавство України тема трансфертного ціноутворення є важливою в нинішніх умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання трансфертного ціноутворення та їх практичного застосування розглядалися в роботах багатьох зарубіжних та вітчизняних науковців. Зокрема, можна виділити Дж. Фостера та Ч.Т. Хорнгрена [9], К. Друрі [6], П.В. Дзюбу [5], О. Терещенко [7] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, незважаючи на накопичений науковий і практичний досвід у зарубіжних країнах, для України проблеми трансфертного ціноутворення є достатньо значущими і не до кінця вивченими, що не дає змоги державі сформулювати повноцінну ефективну зовнішньоекономічну політику.

Мета статті полягає у дослідженні сутності трансфертного ціноутворення, його функцій та характеристик, розгляді сучасних тенденцій розвитку та особливостей функціонування трансфертного ціноутворення в Україні після введених змін до Податкового кодексу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкове законодавство розвинутих країн світу вже давно користується трансфертним

ціноутворенням як механізмом регулювання податкових зобов'язань. Не винятком є й наша держава. 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 [5]. Явище трансферного ціноутворення виникло у другій половині ХХ ст. у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі.

Основні характеристики трансфертних цін:

– вони не є вільно ринковими, а є внутрішніми регульованими цінами ТНК, а тому стабільнішими;

– вони базуються на витратах на виробництво або індикаторах ринкових цін, але водночас установлюються на рівні, який відповідає певним потребам ТНК: мінімізації податків та митних витрат, трансферту фінансових ресурсів від однієї філії ТНК до іншої, акумуляції активів ТНК у певній країні тощо. Відхилення трансфертних цін від ринкових визначає обсяг перерозподілу фінансів усередині ТНК;

– трансфертні ціни сприяють формуванню внутрішньої норми прибутку ТНК за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів і мінімізації податкових та інших зобов'язань у глобальній корпоративній структурі;

– трансфертні ціни впливають на основні макроекономічні показники: рівень експорту, валового внутрішнього продукту, національного доходу, державного бюджету приймаючих країн [8].

Система трансфертного ціноутворення забезпечує такі функції:

1. Надає інформацію, що стимулює менеджів підрозділів приймати обґрунтовані економічні рішення.

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

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

4. Гарантує, що не порушується автономність діяльності підрозділів [8].

З 1 вересня 2013 р. в Україні запроваджено норми трансферного ціноутворення. Ці норми регламентувалися Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. № 408-VII [1]. Прийнятий Закон вводить нові поняття до Податкового кодексу України (ПКУ), зокрема це поняття трансфертного ціноутворення, контрольованих операцій, пов'язаних осіб, а також зіставних операцій.

Податковий контроль над ТЦ ґрунтується на принципі «витагнутої руки» (arm's length principle) – міжнародному стан-

дарті, погодженому державами – членами Організації економічного співробітництва та розвитку та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу) як рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб та який 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. Головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Наставни ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, основні норми яких імплементовано в ст. 39 Податкового кодексу України [3].

З 01.01.2017 Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII [2] змінено критерії віднесення господарських операцій до контрольованих та внесено низку важливих методологічних доповнень щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» [3].

Зміни, що набрали чинності згідно з новим Законом, дають Україні змогу вийти на новий рівень. І хоча потрібно зробити ще багато зусиль, щоб ефективно реалізувати їх на практиці, проте перші кроки до поліпшення вже зроблено. Перелік основних змін Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII та їх детальну характеристику представлено в табл. 1.

Після внесених змін до Податкового кодексу можна зробити висновок, що зроблено декілька кроків до поліпшення ситуації з трансфертним ціноутворенням в Україні. Ці зміни можна назвати прогресивними і спрямованими на полегшення здійснення контролю над трансфертним ціноутворенням. Проте існує низка проблем, які не дають можливості Україні сформулювати ефективну зовнішньоекономічну політику.

Серед основних проблем трансфертного ціноутворення в Україні можна виділити такі:

1. Виведення капіталу з території України. Одними з найпоширеніших методів виведення капіталу є: заниження ціни на експортовані товари; завищення ціни на імпортовані товари; фальшиві імпортні контракти, фіктивні кредитні угоди; непрямі експортні контракти; оплата консалтингових послуг та виплата грошей за використання прав інтелектуальної власності, кредитів, позик і т. д. [10].

2. Трансфертне ціноутворення ще залишається механізмом ухилення від сплати податків.

3. Розмір штрафних санкцій. Великі платники податків можуть навмисно порушувати

Таблиця 1

**Зміни до Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України
щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII [2]**

№ п/п	Основні зміни Закону № 1797	Характеристика
1	Збільшення вартісних критеріїв для визнання операцій контрольованими	Порівняно з попередніми роками обсяг річного доходу зріс утричі (з 50 млн. грн. до 150 млн. грн.). Також збільшився й обсяг операцій платника з одним контрагентом (з 5 млн. грн. до 10 млн. грн.). Серед позитивних сторін зміни цих критеріїв можна виділити те, що середній бізнес відтепер не повинен звітувати до ТЦУ, оскільки вся увага переходить до великого бізнесу
2	Звіт про контрольовані операції	Граничний строк подання звіту про контрольовані операції перенесено з 1 травня на 1 жовтня року, наступного за звітним. Також з'явилася можливість виправляти помилки та недоліки шляхом направлення до контролюючого органу нового або уточнюючого звіту про контрольовані операції
3	Розширення переліку нерезидентів, операції з якими будуть контролюватися	Поширення контролю на операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток та/або не є податковими резидентами країни, в якій вони зареєстровані як юридичні особи
4	«Низькоподаткові» юрисдикції – новий перелік	Під час визначення держав із так званою «низькоподатковою юрисдикцією» будуть використовуватися такі критерії: – держави (території), де ставка податку на прибуток підприємств на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні; – держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику
5	Контрольовані операції, які здійснюються за форвардними та ф'ючерсними контрактами	У разі здійснення контрольованої операції на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту порівняння цін проводиться на підставі інформації про форвардні або ф'ючерсні ціни на дату, найближчу до дати укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту. Якщо контрольована операція стосується експорту та/або імпорту товарів, яка здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, діапазон цін також розраховується на підставі форвардних або ф'ючерсних біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передє дати укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту
6	Проведення коригування комерційних та фінансових умов операцій	Для забезпечення зіставності та уникнення впливу відмінностей між контрольованою та неконтрольованою операціями здійснювати коригування таких відмінностей комерційних та фінансових умов як у контрольованій, так і в потенційно зіставних неконтрольованих операціях
7	Зіставні юридичні особи	Передбачено можливість використовувати фінансову інформацію юридичних осіб, які здійснюють діяльність, зіставну із контрольованою операцією, для розрахунку трансфертного ціноутворення
8	Діапазон цін (рентабельності) та медіана діапазону цін	Коли ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності перебуває поза межами діапазону цін (рентабельності), розрахунок податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції проводиться відповідно до ціни (показника рентабельності), яка дорівнює значенню медіани такого діапазону (крім випадків проведення платниками податків самостійного коригування)
9	Групування контрольованих операцій	Передбачає можливість об'єднання операцій для застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподілення прибутку, якщо такі операції є тісно взаємопов'язаними чи є продовженням одна одної або мають безперервний чи регулярний характер. Також платник податку має право визначити відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки»
10	Самостійне коригування	Платнику податку дозволено під час здійснення самостійного коригування податкових зобов'язань розраховувати їх відповідно до максимального або мінімального значення діапазону цін (рентабельності), а не до значення медіани такого діапазону.
11	Підстави для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки»	Така перевірка може бути проведена контролюючим органом у разі надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення відповідно до підпункту 39.4.4 Кодексу або в разі неподання платником податків чи подання з порушенням вимог пункту 39.4 Кодексу звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення
12	Відповідальність та штрафні санкції	1. Штрафні санкції відтепер прив'язані до розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року. 2. Зменшений розмір штрафу за несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції з 300 розмірів мінімальної заробітної плати до однієї мінімальної заробітної плати за кожен день прострочення подання, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати. За кожен календарний день несвоєчасного подання документації з трансфертного ціноутворення за запитом ДФС установлений штраф у розмірі двох мінімальних заробітних плат, але не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати. Якщо після накладення штрафу за неподання звіту або документації з трансфертного ціноутворення платник податків не подасть ці документи протягом 30 календарних днів після граничного строку сплати штрафу, на нього накладатиметься додатковий штраф у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат за кожен календарний день неподання
13	Різниця, які виникають під час здійснення фінансових операцій	Фінансовий результат податкового періоду, відповідно до підпунктів 140.5.1 та 140.5.2 Кодексу, коригується в контрольованих операціях за результатами податкового року

встановлені норми, оскільки вони отримують вигоди від переливання капіталу в офшорні зони (зони зі сприятливим податковим кліматом) значно більші, ніж розмір самих штрафних санкцій.

4. Відсутній механізм, який дав би змогу уникнути подвійного оподаткування в процесі трансфертного ціноутворення.

5. Не завжди належний рівень фахової підготовки податкових інспекторів.

6. Операції між українськими пов'язаними особами не підпадають під контроль. Потрібно збільшити перевірки великих платників податку, а також збільшити контроль над фінансовими операціями й операціями з біржовими товарами.

Висновки. Отже, трансфертне ціноутворення є важливим інструментом, за допомогою якого здійснюється переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями.

Правила трансфертного ціноутворення в Україні хоча й є подібними до правил, що діють у міжнародній системі, проте у нас не створено дієвий механізм регулювання трансфертних цін і трансфертного ціноутворення.

Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [2] має багато позитивних сторін, проте він потребує ефективної практичної реалізації.

Існує багато проблем та перешкод, які не дають нашій державі створити ефективну зовнішньоекономічну політику. Проте у разі підвищення якості податкового законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення, в Укра-

їни є шанси зробити крок уперед і поліпшити ситуацію, яка склалася зараз.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T130408.html.
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T161797.html.
3. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
5. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 14–22.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : [учебник] / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
7. Терещенко О.О., Волошанюк Н.В. Трансфертне ціноутворення як інструмент контролінгу [Текст] / О.О. Терещенко, Н.В. Волошанюк // Фінанси підприємств. – 2007. – С. 127–135.
8. Тюріна Н.М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : [навч. посіб.] / Н.М. Тюріна, Н.С. Карвацька. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 408 с.
9. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
10. Офіційний сайт Державної служби фінансового моніторингу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sdfm.gov.ua>.