

УДК 338.53

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-6-32>**Гурочкіна В.В.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки підприємства
Університету державної фіскальної служби України

Рожко Ю.В.

магістрант
Університету державної фіскальної служби України,
консультант податково-юридичного відділу
групи Трансфертного ціноутворення "Deloitte Ukraine"

Hurochkina Viktoriya

University of the State Fiscal Service of Ukraine

Rozhko YuriiUniversity of the State Fiscal Service of Ukraine,
Transfer Pricing Group Deloitte Ukraine

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУДОВА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА ТА МЕТОДИКА ОЦІНКИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

TRANSFER PRICING: JUDICIAL UKRAINIAN PRACTICE AND EVALUATION METHODS OF TAX RIGHTS

У статті розглянуто процеси перерозподілу фінансових ресурсів, що функціонують у системі податкового планування транснаціональних компаній. Зазначено, що в загальній сукупності зовнішньоекономічної взаємодії суб'єктів господарювання в центрі уваги нині перебуває трансфертне ціноутворення (ТЦ). Для фінансової стабілізації та забезпечення прозорості ведення бізнесу запроваджено імплементацію Плану дій BEPS в Україні. Надано практичні пропозиції орієнтиру для податкового планування промислових підприємств, наведено актуальні приклади судової практики та характеристики податкових правопорушень, що є об'єктом контролю з боку органів ДФС України. Розглянуто методики розрахунків обсягів потенційних податкових донарахувань та зміни в податковому законодавстві, тобто перспективи українських промислових підприємств. Наведено авторське визначення механізму трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: податкове планування, контрольовані операції, трансфертне ціноутворення, принцип «витагнутої руки», судова практика, податкові порушення та донарахування.

В статті розглянуті процеси перерозподілу фінансових ресурсів, функціонуючих в системі податкового планування транснаціональних компаній. Зазначено, що в загальній сукупності міжнародного економічного взаємодія суб'єктів господарювання в центрі уваги зараз знаходиться трансфертне ціноутворення (ТЦ). Для фінансової стабілізації та забезпечення прозорості ведення бізнесу впроваджено імплементація Плану дій BEPS в Україні. Представлено практичні пропозиції орієнтира для податкового планування промислових підприємств, наведено актуальні приклади судової практики та характеристики податкових правопорушень, що є об'єктом контролю з боку органів ГНС України. Розглянуто методики розрахунку обсягів потенційних податкових доначислень та змін в податковому законодавстві, тобто перспективи українських промислових підприємств. Наведено авторське визначення механізму трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: податкове планування, контролювані операції, трансфертне ціноутворення, принцип «втягнутої руки», судові практики, податкові порушення та доначислення.

The article deals with processes of redistribution financial resources operating in the tax planning system of multinational companies. It is noted that in aggregate of foreign economic interaction economic entities, transfer pricing (TP) is focus of attention over time. Implementation of BEPS Action Plan in Ukraine has been implemented for financial stabilization and transparency of business conduct. It is determined that adherence to the rules and regulations tax legislation on the erosion tax base between countries and redistribution of profits between related companies is a key basis for implementation of quality tax planning and timely adaptation of international business to tax innovations. Therefore, the main purpose of writing a scientific article was to provide practical proposals for purposes of tax planning industrial enterprises, review of case law and characteristics of tax offenses, which are subject to control by the authorities of the State Tax Service of Ukraine. This is precisely what should become a benchmark for managerial decision-making when conducting foreign trade operations by Ukrainian industrial enterprises. Strengthening of integration business processes in chains of adding value added industrial enterprises are reflected in transformational changes of Ukrainian economy and in international environment. This symbiosis is accompanied by changes in domestic tax legislation. Not the timely response of Government and legislative support to the TP has the following manifestations: Significant losses of budget, permanent tax evasion and aggressive tax planning of international companies that have representative offices in Ukraine. Therefore, examples of actual violations of tax legislation in the modern business environment and methodology for calculating volumes of potential tax surcharges are considered. Practice of Supreme Court of Ukraine, which in most cases indicates that decisions are made in favor of taxpayers, they are closely versed in all aspects and if necessary, are directed to a new consideration to The decision was justified and weighted. It is noted that extremely important function of state fiscal service of Ukraine during the verification of transfer pricing procedures in value added chains of industrial enterprises is adherence to the principle of objectivity in determining conditions under which economic transactions arm's length principle. From industrial enterprise, we must admit that the formation of an effective transfer pricing mechanism also depends on a clear understanding and mutual coordination of procedures and their reflection in international agreements. Finally has determined that transfer pricing mechanism is a system of redistribution financial resources between the parties of controlled transactions or subjects of export-import operations in the chain of added value creation, which may affect Erosion of the tax base between countries, is likely to be artificially reduced.

Key words: tax planning, controlled transactions, transfer pricing, arm's length principle, litigation, tax surcharges are considered.

Постановка проблеми. Процеси перерозподілу фінансових ресурсів в системі податкового планування транснаціональних компаній залежать від ефективного механізму реалізації бізнес-процесів та чіткого узгодження податкового забезпечення в різних юрисдикціях. Особливо тоді, коли йдеться про формування ланцюгів створення доданої вартості та трансфертне ціноутворення. Для здійснення ефективною міжнародною взаємодією доцільно орієнтуватись керівникам промислових підприємств

на проведення податкового планування зі вчасними корективами, що враховують податкові новації. Саме тому вкрай важливим питанням є розгляд судової практики та характеристик податкових правопорушень для досягнення цілей податкового планування промислових підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Істотний внесок у дослідження процесів трансфертного ціноутворення зроблено вітчизняними авторами, такими як Т.В. Бутенко,

П.В. Дзюба, М.В. Кармаліта, Л.М. Круковська, А.В. Прокопенко, П.О. Селезень, Л.Д. Тимченко, К.В. Чичуліна, які зробили значний внесок у тематику цього наукового дослідження. Проте розгляд української судової практики та методики розрахунків обсягів потенційних податкових донарахувань зі змінами в податковому законодавстві залишається актуальним постійно, оскільки саме це має стати орієнтиром під час податкового планування промислових підприємств.

Метою статті є вивчення теоретичних основ трансфертного ціноутворення, контрольованих операцій та ключових принципів реалізації міжнародної взаємодії; аналіз практики судових рішень, характеристик податкових правопорушень та роз'яснень щодо винесених рішень, розгляд методик розрахунків обсягів потенційних податкових донарахувань та змін у податковому законодавстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поступово ускладнюється процес перерозподілу фінансових ресурсів у системі податкового планування транснаціональних компаній. В загальній сукупності зовнішньоекономічної взаємодії суб'єктів господарювання в центрі уваги нині перебуває трансфертне ціноутворення (ТЦ). Для фінансової стабілізації та забезпечення прозорості ведення бізнесу запроваджено імплементацію Плану дій BEPS в Україні. Дотримання правил та норм податкового законодавства щодо розмивання бази оподаткування між країнами та перерозподілу прибутків між пов'язаними компаніями є основою здійснення якісного податкового планування та вчасної адаптації міжнародного бізнесу до податкових новацій, тому стає актуальним для досягнення цілей податкового планування промислових підприємств розгляд судової практики та характеристик податкових правопорушень, що є об'єктом контролю з боку органів ДФС України. Саме це має стати орієнтиром для прийняття управлінських рішень під час здійснення зовнішньоекономічних операцій українськими промисловими підприємствами.

Історія розвитку зовнішньоекономічної взаємодії суб'єктів господарювання свідчить про те, що виникнення трансфертного ціноутворення у світовій практиці є нововведенням, що впроваджено урядами низки розвинених країн по всьому світі задля контролю й обмеження діяльності транснаціональних корпорацій та інших учасників міжнародних відносин.

Посилення інтеграційних бізнес-процесів у ланцюгах створення доданої вартості промислових підприємств знаходить своє відображення у трансформаційних змінах української

економіки та міжнародному середовищі. Такий симбіоз супроводжується змінами у вітчизняному податковому законодавстві. Невчасне реагування уряду та законодавчого забезпечення у ТЦ мають такі прояви, як значні втрати бюджету, постійне ухиляння від сплати податків та агресивне податкове планування міжнародних компаній, які мали представництва в Україні. Це пояснюється змінами українського законодавства та введенням в дію Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р.

Цей Закон України встановив нові правила ТЦ, які кардинально відрізнялися від тих, які діяли раніше. Значних змін зазнала система регулювання ТЦ, змінились трактування основних понять та критерії їх визначення. Відповідно до цього Закону трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) у контрольованих операціях.

Постало питання трансфертного ціноутворення в податковому законодавстві України тільки у 2013 р. [5], в подальшому було закріплено Кабінетом Міністрів України перелік держав із зазначенням ставок податку на прибуток підприємств, досі в науковій літературі розглядалися тільки економічний зміст і специфіка поняття.

Вітчизняний науковець П.В. Дзюба зазначив, що «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» [4]. Т.В. Бутенко та Л.М. Круковська стверджують, що 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 [2, с. 44]. На думку А.В. Прокопенка, трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін на певні операції між компаніями окремо взятої групи та пов'язаними особами, до яких відносять осіб, що безпосередньо чи опосередковано можуть впливати на господарську діяльність один одного [9, с. 94].

К.В. Чичуліна вважає, що трансфертне ціноутворення є важливим інструментом, за допомогою якого здійснюються переміщення

податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями. Хоча правила трансфертного ціноутворення в Україні є подібними до правил, що діють у міжнародній системі, проте у нас не створено дієвого механізму регулювання трансфертних цін і трансфертного ціноутворення [11, с. 645]. З огляду на прогалини у вітчизняному податковому законодавстві правила ТЦ та їх реалізація орієнтовані на переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями.

Українське законодавство щодо трансфертного ціноутворення спирається на міжнародні документи, основним з яких на міжнародному рівні є Керівництво Організації економічного становлення та розвитку (ОЕСР) для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій. Відповідно до цього документа трансфертне ціноутворення – це процес встановлення ціни, за якою компанія передає товари, послуги або нематеріальні активи [12, с. 13].

В основі трансфертного ціноутворення в українській практиці закладено принцип «втягнутої руки» (*arm's length principle*), який характеризує, що «якщо між двома підприємствами в їхніх комерційних або 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 й, відповідно, оподаткований» [6, с. 23].

На нашу думку, трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін в операціях між пов'язаними особами або реалізації товарів та послуг й нематеріальних активів між асоційованими підприємствами. Сучасні українські реалії свідчать про те, що правила ТЦ та їх реалізація орієнтовані на переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями. Саме це ми спробуємо довести фактами судової української практики з ТЦ.

Отже, основна мета трансфертного ціноутворення полягає в приведенні цін за транзакціями у відповідність до ринкових. Принципи функціонування трансфертного ціноутворення підприємства використовують задля уникнення подвійного оподаткування та зниження певної частини витрат. Однак це не є його основним завданням, оскільки ТЦ дає змогу розширити частку ринку, ефективно використовувати наявні ресурси, залучати до роботи висококваліфікованих працівників та мінімізувати

валютні ризики у своїй діяльності, що дає змогу значно підвищити інвестиційну привабливість компанії.

Згідно зі змінами, внесеними до пп. 39.2.1.1. ПКУ, контрольованими операціями визнаються внутрішньогосподарські розрахунки між нерезидентом та його постійним представництвом [7]. Для досягнення цілей трансфертного ціноутворення контрольованими операціями є господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що:

1) здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами;

2) здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – резидентами, які:

– задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;

– застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

– сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього Кодексу, станом на початок податкового (звітного) року;

– не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;

3) здійснюються однією зі сторін, нерезидент якої зареєстрований у державі, в якій ставка податку на прибуток на 5 і більше відсотків нижче, ніж в Україні;

4) є господарськими операціями (зокрема, внутрішньогосподарськими розрахунками), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Цією поправкою в ПКУ зазначено, що сторонами контрольованих операцій в ланцюзі створення доданої вартості можуть бути особи або суб'єкти експортно-імпорتنих операцій, тобто контрольованими операціями вважаються не тільки зовнішньоекономічні операції пов'язаних осіб з нерезидентами інших країн, але й операції між платником податків та нерезидентом (які відповідають вимогам пп. 39.2.1.1 ПКУ).

Задля протидії маніпуляції Україна взяла напрям на імплементацію загального плану дій BEPS, першим кроком з яких стало прийняття «мінімального стандарту», що включає чотири ключові зобов'язання (крок 5 – ефективніша протидія «шкідливим» податковим практикам з огляду на принципи прозорості та реального змісту; крок 6 – запобігання наданню пільг, передбачених міжнародними договорами, у неналежних обставинах; крок 13 – документація з трансфертного ціноутворення та країнової

звітності (три рівні); крок 14 – створення ефективного механізму вирішення спорів).

З 2013 р. із прийняттям поправки до ПКУ щодо трансфертного ціноутворення подається один локальний звіт ТЦУ, проте його недостатньо, оскільки у фінансових звітах немає відображення повного ланцюга створення доданої вартості, тому що не подається звіт материнської компанії та міжкраїнових звітів міжнародної групи.

Щодо останнього кроку, то найбільш важливим інструментом на шляху до вирішення спорів щодо тлумачення та застосування договірних норм у сфері оподаткування є ефективне використання потенціалу процедури взаємного узгодження. Задля цього згрупуємо ключові складові механізму вирішення спорів та ефективної реалізації процедури взаємного узгодження на рис. 1.

Слід відзначити, що нині в Україні формування механізму трансфертного ціноутворення вкрай розмите. Складними є процедури обґрунтування та відображення трансфертних цін у фінансовій звітності, відсутні чітко встановлені правила уникнення подвійного оподаткування й вирішення податкових спорів, наявні значні затрати часу й ресурсів для ефективної реалізації механізму трансфертного ціноутворення.

Актуальною процедурою трансфертного ціноутворення в ланцюгах доданої вартості промислових підприємств є реалізація продукції/послуг або виплата зобов'язань через пов'язані компанії, які перебувають у «низькоподаткових» юрисдикціях за заниженими цінами. Основні умови державного регулювання згруповано на рис. 2.

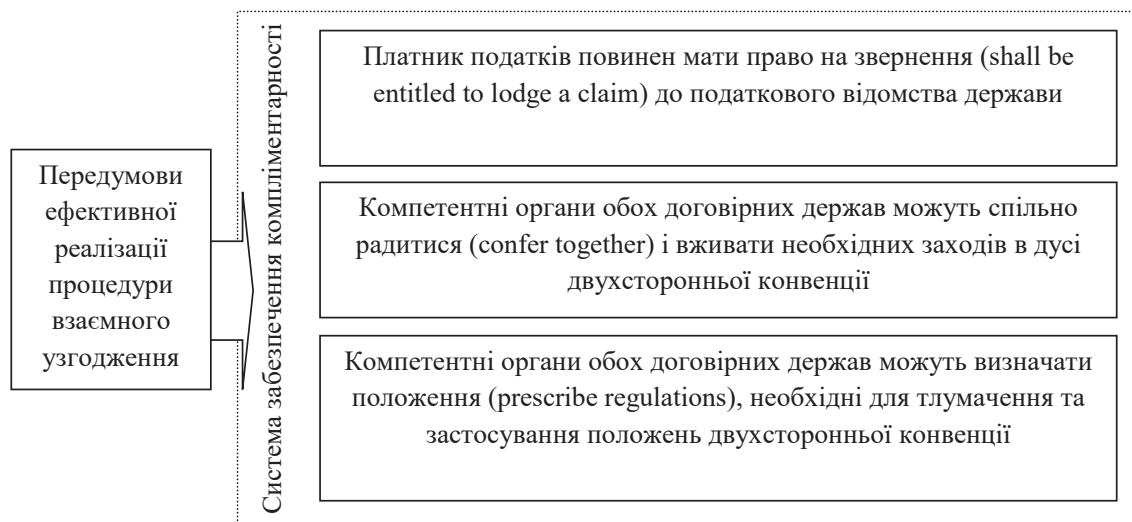


Рис. 1. Передумови ефективної реалізації процедури взаємного узгодження в контексті вирішення податкових спорів

Джерело: згруповано за даними джерела [10]

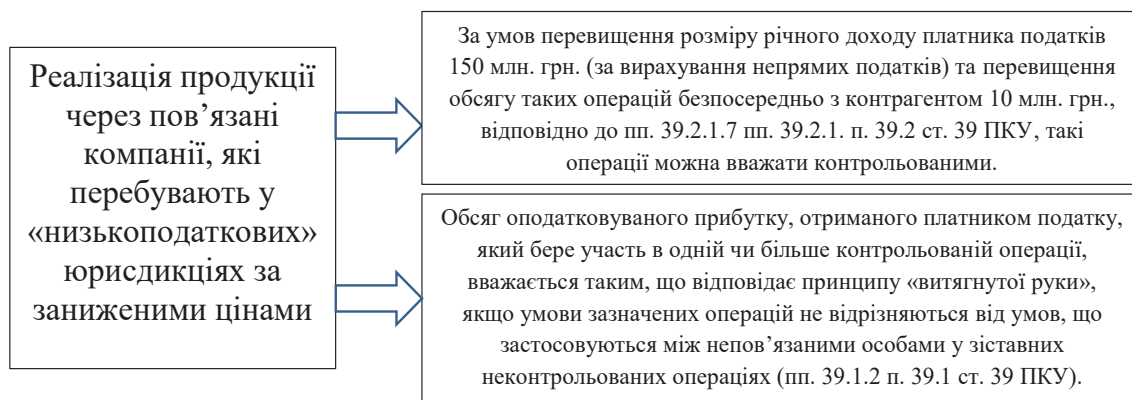


Рис. 2. Зміст процедури та державного регулювання трансфертного ціноутворення

Джерело: згруповано за даними джерела [7]

За умов перевищення розмірів річного доходу платника податків або в разі недотримання принципу «втягнутої руки», що привело до штучного зменшення бази оподаткування, платнику податків буде донарахована сума податку на прибуток.

Основними орієнтирами під час перевірок органами ДФС України для досягнення цілей потенційних податкових донарахувань є такі індикатори та характеристики правопорушень у сфері трансфертного ціноутворення.

1) Коректність та об'єктивність застосованого методу для підтвердження дотримання принципу «втягнутої руки». Згідно з п. 39.3.1. ПКУ встановлено 5 методів визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки», таких як метод порівняльної неконтрольованої ціни, ціна перепродажу, «витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. У разі застосування I методу здійснюється аналіз об'єктивності джерел інформації (період позовної давності діє 2 555 днів); у разі застосування IV методу здійснюється аналіз коректності вибору ланцюга доданої вартості та/або правильності економічного дослідження зіставних юридичних осіб.

2) Обґрунтованість здійснення коригувань зіставлення. Слід провести аналіз показників рентабельності (вибір методу аналізу та складові розрахунків), доцільності вибору періоду для розрахунку діапазону цін або рентабельності.

3) Аналіз термінів виконання. Ключовими орієнтирами під час перевірок КО стають дата проведення операції та її зіставлення з діапазоном ринкових цін, наприклад у форвардних контрактах.

Українська сучасна судова практика вже має приклади вирішення податкових спорів, що виводять вищезазначені норми на новий рівень коригування та вдосконалення податкового законодавства. Перелік справ та сутність питання судового розгляду зазначено в табл. 1 за 2018 р. та в табл. 2 за 2019 р.

Практика Верховного Суду України здебільшого свідчить про те, що рішення приймаються на користь платників податків, під час розгляду справ у суді вони уважно розбираються в усіх аспектах, за необхідності направляються на новий розгляд, щоби прийняте рішення було обґрунтованим та зваженим. Отже, серед найгучніших судових справ з трансфертного ціноутворення в Україні у 2018 році слід назвати 4 розгляди, серед яких 3 було винесено на користь платника податків. Розглянувши детальну характеристику цих судових справ, зазначаємо, що здебіль-

шого питання повноти нарахування й сплати податків під час здійснення контрольованих операцій щодо господарських операцій з експорту на адресу компаній-нерезидентів є обґрунтованими.

Об'єктивність визначення та чіткий розгляд графіку укладення контрактів контрольованих операцій мають стати ключовими під час здійснення перевірок органами ДФС України.

Саме тому пропонуємо розглянути методику розрахунку обсягів потенційних податкових донарахувань за нормами ПКУ та проекту Закону України про внесення змін до ПКУ від 30 серпня 2019 р. № 1210 щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві, який 3 грудня 2019 р. прийнято в першому читанні засідання ВРУ. Розгляд наведено за даними актуальних порушень податкового законодавства в сучасному бізнес-середовищі, що зазначено в табл. 3.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, вкрай важливою функцією органів ДФС України під час перевірки процедур трансфертного ціноутворення в ланцюгах доданої вартості промислових підприємств є дотримання принципу об'єктивності щодо визначення тих умов, за якими господарські операції відповідають принципу «втягнутої руки». З боку промислового підприємства слід визнати, що формування ефективного механізму трансфертного ціноутворення також залежить від чіткого розуміння та взаємного узгодження процедур та їх відображення в міжнародних угодах.

Враховуючи те, що «складові механізми залучення іноземних інвестицій забезпечують баланс між інтересами підприємства, держави, інвестора та населення» [3, с. 11], вважаємо, що механізм трансфертного ціноутворення – це система перерозподілу фінансових ресурсів між сторонами контрольованих операцій або суб'єктів експортно-імпортних операцій в ланцюзі створення доданої вартості, що є інструментом розмивання бази оподаткування між країнами з ймовірністю її штучного зменшення.

Нарешті, в Україні не лише відбувається імплементація Плану дій BEPS, але й формуються національні особливості ТЦ, що підтверджується прикладами української судової практики з ТЦ, тому разом з міжнародним досвідом та практикою вирішення податкових спорів українська судова практика має стати орієнтиром для прийняття управлінських рішень під час здійснення зовнішньоекономічних операцій українськими промисловими підприємствами.

Таблиця 1

Судова українська практика з трансфертного ціноутворення та винесені рішення у 2018 році [1]

№	№ справи	Платник податку	Зміст судового позову	Рішення	Примітка
1	№ 818/1786/17	ПАТ «Суміхімпром»	Про призначення судово-економічної експертизи та про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.	На користь платника податків	На вирішення експертизи слід поставити такі питання. 1) Яка сума доходу визначена ПАТ «Суміхімпром» в бухгалтерському обліку згідно з аналізом рахунку 362 та звіту за провідками за 2014 рік щодо компанії-нерезидента? 2) Чи відображено ПАТ «Суміхімпром» у бухгалтерському обліку в складі доходу суми 142 883 488,84 грн., яка розрахована згідно з даними експортних показників, використані ПАТ «Суміхімпром» для розрахунку рентабельності щодо операцій з компанією-нерезидентом, даним бухгалтерського обліку підприємства?
2	№ 826/17841/17	ПАТ «Азот»	Застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни.	На користь контролюючого органу	Об'єктивність визначення ціноутворення в контрольованих операціях.
3	№ 826/14873/17	ПАТ «Одеський припортовий завод»	Питання щодо господарських операцій з імпорту товару «Газ природний» у газоподібному стані від компанії-нерезидента. Про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.	На користь платника податків	Питання повноти нарахування й сплати податків під час здійснення контрольованих операцій щодо господарських операцій з експорту мінеральних добрив на адресу компанії-нерезидентів. В акті перевірки відповідач зазначає неможливість використання методу порівняльної неконтрольованої ціни, а також доцільність використання методу чистого прибутку для операцій з імпорту природного газу.
4	№ 812/1514/18	ПрАТ «Северодонецьке об'єднання Азот»	Про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення	На користь платника податків	Апеляційна скарга не відповідає вимогам ст. 296 Кодексу адміністративного судочинства України, у зв'язку з чим така скарга підлягає залишенню без руху.

Таблиця 2

Судова українська практика з трансфертного ціноутворення та винесені рішення у 2019 році [1]

№	№ справи	Платник податку	Зміст судового позову	Рішення	Примітка
5	№ 826/19192/16	ТОВ «Кернел-Трейд»	Факти укладення додаткових угод до форвардного контракту перекупальників його у звичайний договір купівлі-продажу.	Направлено на новий розгляд	У ПКУ визначено особливу процедуру встановлення відповідності цін принципу «витагнутої руки» для операцій, які здійснювалися за форвардними контрактами.
6	№ 815/3424/17	ПП «СІС ГРУП»	Ціни на експорт пшениці, кукурудзи, ячменю та ріпаку, здійснені у 2013–2014 рр.	На користь платника податків	Вперше в Україні прийнято остаточне рішення без направлення на новий розгляд та визнано: – доцільність аналізу щодо зіставлення на момент підписання договору показників кількості товару, строків поставки, строків оплати, розподілу обов'язків та інших умов, які безпосередньо впливають на формування ціни контракту (зокрема, наявні надбавки чи знижки до ціни, маркетингова політика); – об'єктивність дослідження всіх можливих джерел інформації; – визначення дати здійснення контролюваної операції та дати переходу права власності.
6	№ 808/411/18	ТОВ «М'ясопереробний комплекс ЛТД»	Неправильність проведеного зіставлення комерційних та фінансових умов операцій, неправильність застосування методу визначення ціни контрольованих операцій, що привело до необґрунтованості висновку в акті перевірки.	На користь платника податків	Об'єктивність визначення дати укладення контрактів контрольованих операцій.
7	№ 817/1737/17	ПАТ «Рівне-азот»	Повнота нарахування й сплати податків під час здійснення контрольованих операцій щодо імпорту природного газу від "Ostchem Holding Limited" (Республіка Кіпр) та експорту мінеральних добрив на користь "NF Trading AG" (Швейцарська Конфедерація).	На користь контролюючого органу	Загальна сума податкових повідомлень-рішень, які оскаржуються, перевищує 1,5 млрд. грн.

Таблиця 3

Актуальні порушення податкового законодавства в сучасному бізнес-середовищі та методика розрахунку обсягів потенційних податкових донарахувань

Зміст процедури	Методика розрахунку	Норми податкового законодавства	
		ПКУ	проекту Закону про внесення змін до ПКУ від 30 серпня 2019 р. № 1210
1	2	3	4
Перевищення граничних розмірів торговельних знижок (ціна товару зі знижкою менше, ніж собівартість)	$P_{\text{пд}} = (C - Цз) \cdot C_{\text{пдв}}$ за умов, якщо $C_{\text{р}} < C$, де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; C – собівартість товарів та послуг, тис. грн.; $Цз$ – ціна реалізації зі знижкою, тис. грн.; $C_{\text{пдв}}$ – ставка податку на додану вартість, %.	Згідно зі ст. 188 ПКУ база оподаткування товарів не може бути нижчою, ніж ціна їх придбання.	Без змін.
Виникнення різниць, пов'язаних зі знижками	$P_{\text{пд}} = (D_{\text{фр}} - D_{\text{пд}}) \cdot C_{\text{пд}}$ за умов, якщо $D_{\text{пд}} < D_{\text{фр}}$ або $P_{\text{пд}} = 3 \cdot C_{\text{пд}}$ де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; $D_{\text{фр}}$ – дохід у звіті про фінансові результати, тис. грн.; $D_{\text{пд}}$ – дохід у податковій декларації, тис. грн.; 3 – обсяг знижки, тис. грн.; $C_{\text{пд}}$ – ставка податку на прибуток, %.	Згідно зі ст. 134 ПКУ оподаткування податком на прибуток не передбачає виникнення різниць, пов'язаних зі знижками.	Без змін.
Необґрунтовані ставки надбавок на собівартість маркетингових послуг (зокрема, у пов'язаних компаній)	$P_{\text{пд}} = (C + C \cdot H - 3П) \cdot C_{\text{пд}}$ де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; C – собівартість маркетингових послуг, тис. грн.; H – націнка для надання маркетингових послуг, тис. грн.; $3П$ – виплачена заробітна плата у періоді, тис. грн.; $C_{\text{пд}}$ – ставка податку на прибуток, %.	Вартість маркетингових послуг входить у собівартість реалізованої продукції, тому їх збільшення знижує фінансовий результат до оподаткування, відповідно, податок на прибуток. В такому разі необхідне економічне обґрунтування витрат (та/або залучення сторонніх контрагентів).	Без змін.
Відсутність первинних документів щодо отримання доходу з маркетингових операцій у торговельних мережах	$P_{\text{пд}} = V \cdot C_{\text{пд}}$ де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; V – видатки, тис. грн.; $C_{\text{пд}}$ – ставка податку на прибуток, %.	Згідно зі ст. 16 ПКУ суб'єкт зобов'язаний подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів щодо документів з обліку доходів, витрат та інших показників, первинні документи тощо.	Без змін.

Продовження табл. 3

1	2	3	4
Відсутність сплаченого ПДВ за надання маркетингових послуг нерезиденту, які нібито не оподатковуються ПДВ	$P_{\text{пд}} = \text{Дмп} \cdot \text{Вк} \cdot C_{\text{пдв}}$ де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; Дмп – дохід від маркетингових послуг, тис. грн.; Вк – курс іноземної валюти, тис. грн.; $C_{\text{пдв}}$ – ставка податку на додану вартість, %.	Згідно зі ст. ст. 185, 186 ПКУ послуги з маркетингу не входять до переліку тих, місцем постачання яких місце реєстрації отримувача.	Без змін.
Фінансування здійснюється за рахунок позики від пов'язаних осіб, що приводить до нееквівалентного характеру тонкої капіталізації	$P_{\text{пд}} = (50\% \cdot \text{Вбз} - 50\% \cdot \text{Фр} - 50\% \cdot \text{А}) \cdot C_{\text{пп}}$ за умов, якщо $\text{ВК} \cdot 3,5 < \text{Бз}$ (або $\text{ВК} \cdot 10 < \text{Бз}$), де $P_{\text{пд}}$ – обсяг потенційного податкового донарахування, тис. грн.; Вбз – сума відсотків по боргових зобов'язаннях пов'язаним особам, тис. грн.; Фр – фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.; ВК – власний капітал, тис. грн.; Бз – боргові зобов'язання, тис. грн.; $C_{\text{пп}}$ – ставка податку на прибуток, %.	Згідно зі ст. 140 ПКУ, якщо сума боргових зобов'язань за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, на 50% суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.	Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями (за винятком процентів, що підлягають капіталізації відповідно до положень міжнародних та/або національних стандартів бухгалтерського обліку, до моменту введення відповідного активу до експлуатації), визначеними в п. 140.1, понад 30% суми розрахованого об'єкта оподаткування податком на прибуток звітного (податкового) періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів, збільшеного на суму фінансових витрат за даними фінансової звітності та суми амортизаційних відрахувань за даними податкової звітності того ж звітного (податкового) періоду.

Закінчення табл. 3

1	2	3	4
Адекватна ставка по боргових зобов'язаннях	$P_{гд} = Bз (Cср - Cбз) Cпп \text{ за умов, якщо } Cср < Cбз, \text{ де } Bз - \text{сума боргових зобов'язань, тис. грн.; } Cср - \text{середньоринкова ефективна ставка, \%}; Cбз - \text{ставка по борговим зобов'язаннях, \%}.$	Операція визнається сумнівною щодо трансфертного ціноутворення, тому назначається зустрічна перевірка.	Без змін.
Сумнівні операції з контрагентами-нерезидентами (наприклад, оплата управлінських послуг)	$P_{гд} = (Bр_{уп} - Bн (1 + Pн)) Bк Cпп \text{ за умов, якщо } Bн < Bр_{уп}, \text{ де } Bр_{уп} - \text{витрати резидента за управлінські послуги, тис. грн.; } Bн - \text{видатки нерезидента за надання управлінських послуг, тис. грн.; } Pн - \text{рентабельність нерезидента, \%}; Bк - \text{курс іноземної валюти, тис. грн.; } Cпп - \text{ставка податку на прибуток, \%}.$	Операція визнається сумнівною щодо трансфертного ціноутворення, тому назначається зустрічна перевірка.	Без змін
Роялті	Збільшується на суму витрат щодо нарахування роялті в повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь.	Згідно зі ст. 140 ПКУ це стосується випадків нарахування на користь нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за винятком випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) дав право отримувати роялті іншим особам; нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України; нерезидента, який не підлягає оподаткуванню щодо роялті в державі, резидентом якої він є.	Без змін.

Джерело: сформовано авторами за джерелами [7; 8]

Список використаних джерел:

1. Актуальна судова практика у сфері трансфертного ціноутворення. URL: <https://evris.law/uk/stattja-aktualna-sudova-praktika-u-sferi-transfertnogo-cinoutvorennya> (дата звернення: 01.12.2019).
2. Бутенко Т.В., Круковська Л.М. Трансфертне ціноутворення в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 15. С. 43–46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_15_12 (дата звернення: 01.12.2019).
3. Гурочкіна В.В. Механізми залучення та використання іноземних інвестицій на підприємствах машинобудування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» ; Хмельницький національний університет. Хмельницький, 2011. 20 с.
4. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 14–22.
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 4 липня 2013 р. № 408-VII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18/print1371479257466566> (дата звернення: 01.12.2019).
6. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (дата звернення: 15.11.2019).
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.11.2019).
8. Проект закону про внесення змін до ПКУ від 30 серпня 2019 р. № 1210. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (дата звернення: 07.12.2019).
9. Прокопенко А.В. Особливості трансфертного ціноутворення в Україні. Магістеріум. *Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 94–97.
10. Тимченко Л.Д., Селезень П.О., Кармаліта М.В. Процедура взаємного узгодження на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті світового досвіду. Київ : Алерта, 2018, 118 с.
11. Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 201. С. 642–645. URL: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/131.pdf> (дата звернення: 03.12.2019).
12. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing. 2010. 243 p.

References:

1. Aktualna sudova praktyka u sferi transfertnogo tsinoutvorennya. Available at: <https://evris.law/uk/stattja-aktualna-sudova-praktika-u-sferi-transfertnogo-cinoutvorennya> (accessed: 1 December 2019).
2. Butenko T.V., Krukovska L.M. (2016) Transfertne tsinoutvorennya v Ukraini: suchasnyi stan i perspektvy rozvytku. [Transfer pricing in Ukraine: current state and prospects for development] *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*. Vol 15. P. 43–46. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_15_12 (accessed: 1 December 2019) (in Ukrainian).
3. Hurochkina V.V. (2011) Mekhanizmy zaluchennia ta vykorystannia inozemnykh investysii na pidpriemstvakh mashynobuduvannia. [Mechanisms for attracting and utilizing foreign investment in mechanical engineering enterprises] *avtoref. dys. ... kand. ekon. Nauk : Khmelnytskyi. Khmelnyts. nats. un-t* (in Ukrainian).
4. Dziuba P.V. (2006) Transfertne tsinoutvorennya: ekonomichniy zmist i spetsyfika. [Transfer pricing: economic content and specifics] *Ekonomika Ukrainy*. Vol. 1. P. 14–22 (in Ukrainian).
5. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo transfertnogo tsinoutvorennya : Zakon Ukrainy № 408-VII vid 04.07.2013 r. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18/print1371479257466566> (accessed: 1 December 2019).
6. Nastanovy OESR shchodo transfertnogo tsinoutvorennya dlia transnatsionalnykh kompanii ta podatkovykh sluzhb. Available at: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (accessed: 1 December 2019).
7. Podatkovi kodeks Ukrainy: vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 1 December 2019).
8. Proekt zakonu pro vnesennia zmin do PKU vid 30.08.2019 № 1210 Available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 (accessed: 7 December 2019).
9. Prokopenko A.V. (2014) Osoblyvosti transfertnogo tsinoutvorennya v Ukraini. [Features of transfer pricing in Ukraine] *Mahisterium. Ekonomichni studii*. Vol. 56. P. 94–97 (in Ukrainian).
10. Tymchenko L.D., Selezen P.O., Karmalita M.V. (2018) Protsedura vzaiemnoho uzgodzhennia na pidstavi dohovoriv pro unyknnia podviinoho opodatkuvannia u konteksti svitovoho dosvidu. [Mutual reconciliation based on double tax treaties in the context of world experience]. K. : Alerta, 118 p. (in Ukrainian).

11. Chychulina K.V., Zinchenko V.V., Shynkar Yu.L. (2017) Suchasni tendentsii rozvytku transfertnoho tsinoutvorennia v Ukraini. [Current trends in transfer pricing in Ukraine. Global and national problems of economy] Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky. Vol. 201. P. 642–645. Available at: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/131.pdf> (accessed: 1 December 2019) (in Ukrainian).
12. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing. 2010. 243 p.