

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто сутність та основні складові трансфертного ціноутворення, проаналізовано сучасний стан українського законодавства та запропоновано практичні рекомендації щодо удосконалення механізму останнього в Україні.*

**Ключові слова:** звичайні ціни, трансфертне ціноутворення, Податковий кодекс, податок на прибуток підприємств.

На сучасному етапі розвитку світової економічної системи все більше стає притаманним тренд глобалізаційного розвитку та посилення зовнішньоекономічних зв'язків. Не стоїть осторонь і економіка України, основні галузі якої є експортоорієнтованими. Водночас податкове законодавство України проходить етап реформування та удосконалення. З точки зору оподаткування транснаціональних операцій чільне місце посідає питання трансфертного ціноутворення та його регулювання. Держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а суб'єкти бізнесу хочуть оптимізувати податкове навантаження. Нерозвинена концепція трансфертного ціноутворення створює перешкоди на шляху розвитку бізнесу та державно-приватного партнерства.

Дослідниками, що заклали підвалини у розвиток теоретичних концепцій податків і оподаткування, були Дж. Кейнс, Дж. Ст. Мілль, П. Самуельсон, А. Сміт, Д. Рікардо [1, с. 75]. Проте концепція трансфертного ціноутворення є достатньо новою, і тому основний внесок у її аналіз та розвиток зробили вчені ХХ-ХХІ століть. Не так багато науковців у сфері оподаткування присвячують свої праці тематиці трансфертного ціноутворення. Зокрема із числа зарубіжних авторів можна виокремити – В. Вудворда [2], Р. Т. Кавано [3], Р. Кафафіана [4]. Серед вітчизняних вчених вирізняються праці Панова М. В [5], Макаренко М. І. та Савченко Т. Г [6].

Наукові роботи вчених здебільшого присвячені теоретичному аналізу сутності трансфертного ціноутворення та механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням. Проте необхідно визначити прийнятну концепцію трансфертного ціноутворення саме для вітчизняної економіки.

Мета статті – аналіз поточного стану регулювання трансфертного ціноутворення в Україні та розробка практичних рекомендацій для його удосконалення.

Концепція трансфертного ціноутворення є дуже важливою для сучасного податкового менеджменту в розвинених країнах світу. Більшість із них у своєму податковому законодавстві заклали положення, що присвячені питанням трансфертного ціноутворення і які здебільшого спираються на Керівні принципи з трансфертного ціноутворення Організації економічного співробітництва і розвитку [7].

Трансфертне ціноутворення – це загальний термін для визначення вартості міжнародних, внутрішньофірмових операцій між пов'язаними

особами. Трансфертне ціноутворення стосується встановлення цін, за якими здійснюються операції, пов'язані з передачею майна або послуг між пов'язаними особами, що входять до складу однієї групи [8].

Українське законодавство наразі не містить визначення терміну «трансфертне ціноутворення», натомість воно використовує концепцію «звичайних цін». Згідно з Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення)», трансфертним ціноутворенням є система визначення ціни продажу (реалізації) товарів та/або ціни продажу результатів робіт (послуг) в операціях, визначених відповідно до статті 39 Податкового кодексу контролюваними [9]. Такий підхід до трактування є прийнятним для законодавчих цілей.

Проте для економічного аналізу можна сформулювати наступне визначення. Це система визначення ціни реалізації контрольованих товарів, робіт чи послуг для податкових цілей. Необхідно звернути увагу на те, що трансфертне ціноутворення є концепцією податковою, тобто вона застосовується для визначення податкових зобов'язань. Сторони угоди можуть встановлювати будь-яку ціну і відповідно відображати її у бухгалтерському обліку, але для цілей податкового обліку необхідно визнавати вартість, визначену відповідними методами трансфертного ціноутворення.

Основними загально визначеними складовими контролю за трансфертним ціноутворенням є: об'єкт контролю, методи і способи його здійснення.

Податковий кодекс України містить п'ять основних методів визначення трансфертної ціни: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілення прибутку, чистого прибутку [10, ст.39].

Найбільш простим та зрозумілим є метод «витрати плюс», оскільки не завжди можна знайти відповідний аналог для порівняння цін, а методи з аналізом прибутковості є складними та по-різному трактуються податковими органами та податківцями.

Сутність методу «витрати плюс» полягає у визначенні трансфертної ціни шляхом збільшення витрат (собівартості) об'єкта купівлі-продажу на певний процент маржі, котру отримує продавець. Цей метод є компромісним та найменш ризиковим для платників податків, бо обрахування витрат є зазвичай можливим, а маржа встановлюється у відсотках до суми витрат. Таким чином виникає об'єкт оподаткування податком

на прибуток підприємств та додаткові зобов'язання з податку на додану вартість.

Керівні принципи з трансфертного ціноутворення Організації економічного співробітництва і розвитку наразі не містять чіткого висновку щодо кращого методу ціноутворення. Для вибору методу необхідно брати до уваги кілька критеріїв, у тому числі наявність достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу.

Основоположним принципом трансфертного ціноутворення в європейських країнах є контроль за зовнішньоторговельними операціями між пов'язаними особами, оскільки контроль за операціями усередині країни не є ефективним та не дає додаткових доходів бюджету.

Відповідно до Податкового кодексу українське податкове законодавство складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [10, ст. 3].

Податковий кодекс України набрав чинності 1 січня 2011 року. Проте початок дії деяких положень Кодексу було відтерміновано. Зокрема III Розділ Податкового кодексу почав діяти з 1 квітня 2011 року, а стаття 39, яка регулює трансфертне ціноутворення, - з 1 січня 2013 року. Таким чином до кінця 2012 року щодо трансфертного ціноутворення діє Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [11]. Відповідно до цього закону існує правило «звичайної ціни». Частково це правило схоже на правила трансфертного ціноутворення. Проте правило «звичайної ціни» обмежене лише фіскальною суттю, воно аналізує конкретну ціну угоди і не дивиться на сутність бізнесу, що є надзвичайно важливим для того, щоб правильно і справедливо визначити суму податкового зобов'язання та сплатити податки до бюджету.

Зазвичай, якщо операції між пов'язаними особами відбувались за цінами, що склали менше собівартості об'єкту продажу, податкові органи оспорили такі трансакції та збільшували нарахування податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. Під час податкових перевірок перша проблема – це доведення того, що сторони угоди є пов'язаними особами, тобто, що один суб'єкт може впливати на діяльність іншого через участь у капіталі. Друга проблема виникла під час фінансової кризи 2008 року, коли відбулося значне погіршення умов ведення бізнесу, зокрема для суб'єктів зовнішньої торгівлі. Багато підприємств об'рунтовують ситуацію, коли вони ведуть торгівлю собі у збиток, падінням цін на зовнішніх ринках унаслідок значного зменшення попиту.

Кожна перевірка ринковості цін є індивідуальною, і різні податкові інспектори проводять її по-різному – хтось більш детально, а хтось поверхово. Трансфертне

ціноутворення – це аналітична діяльність, у процесі якої податковий інспектор повинен зрозуміти, які угоди здійснювалися з пов'язаними особами та які методи ціноутворення використовувалися. Важливим документом є угода про трансфертне ціноутворення між податковими органами та бізнесом. Податковий інспектор повинен також проаналізувати господарські відносини, зрозуміти суть операцій, функції та ризики діяльності підприємства.

Основним є визначення контрольованих операцій. Підконтрольними операціями мають бути трансакції з реалізації продукції експортоорієнтованих галузей економіки України, зокрема металургійної, хімічної, машинобудівної та АПК.

Також важливим питанням є визначення мінімального обсягу операцій, за яким буде вестися посилений держнагляд. Згідно із законопроектом Міністерства фінансів України повинні контролюватися операції понад 10 мільйонів гривень. Встановлення порогу суттєвості є поширеною практикою. Також існують випадки, коли такий поріг може бути критерієм для більш детального аналізу і додаткових вимог до платників податків, наприклад, до підготовки документації. Є декілька прикладів у світовій практиці, коли не тільки ціновий поріг встановлюється на конкретну трансакцію, але і на суму трансакцій протягом року.

Для України важливим є визначення такого порогу не у гривні, а у іноземній валюті, наприклад доларі США. Трансфертне ціноутворення пов'язане з торгівлею і при зміні економічних умов (девальвації/ ревальвації гривні) елементи трансфертного ціноутворення будуть змінюватись і створювати незручності як для бізнесу, так і для контролюючих органів. Прийнятним порогом може бути 1-2 млн. дол. США на суму трансакцій протягом року. Контроль операцій цілорічно є дуже важливим, оскільки для уникнення контролю підприємства можуть «подрібнювати» розмір угод, та проводити операції в декілька етапів.

Необхідним також є укладання угод про ціноутворення між податковими органами та платниками податків, що істотно спростить роботу бізнесу і взаємодію платників податків з органами контролю. Угода про ціноутворення дає стабільність, зменшує ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням, є цивілізованою формулою, яка потрібна податковій системі України.

Контроль за дотриманням правил трансфертного ціноутворення має здійснюватися у межах окремої податкової перевірки, яка має перевіряти винятково документацію, що стосується операцій між пов'язаними особами, та не має використовувати елементи податкового тиску на бізнес.

Українським податковим органам доцільно переглянути свій підхід до трансфертного ціноутворення та врахувати міжнародний досвід. Робота зі створення нових сучасних правил трансфертного ціноутворення в Україні, яка зараз ведеться, є плідною, і можна не сумніватися, що її результати дозволять вибудувати якісно нові відносини бізнесу і держави, спростити життя платникам податків, і забезпечити зростання економіки країни і добробуту її громадян.

Податкова служба, як і Міністерство фінансів, повинна постійно вести діалог з бізнесом, з бізнес-асоціаціями, з найбільшими платниками податків, щоб отримати зворотній зв'язок і зрозуміти, наскільки бізнес готовий до змін чинних правил, а також, щоб дати

бізнесу чітку схему, коли і що йому очікувати. Потрібен адаптаційний період, щоб була змога вивчити і вибудувати свою роботу відповідно до нових правил.

Безумовно запровадження цивілізованої концепції

трансфертного ціноутворення надасть змогу покращити умови ведення бізнесу в Україні, залучити іноземні інвестиції та додаткові надходження до державного бюджету.

### **Список літератури**

1. Азаров, М. Я. *Все про податки* [Текст] : довідник / М. Я. Азаров. — К.: Експрес-Про, 2000. - 492 с.
2. Woodward, V. *An Introduction to Risk Transfer Pricing* [Text] / V. Woodward // *Journal of Performance Management*. – 2007.– Nov. – p. 3-15.
3. Kawano, R. *Funds Transfer Pricing* [Text] / R. T. Kawano // *Journal of Performance Management*. – 2005.– Nov. – p. 35-43.
4. Kafafian R. E. *Managing Spreads Through Funds-Transfer Pricing* [Text] / R. E. Kafafian // *American Banker*. – 2006.– N 6. – p. 2-3.
5. Панов, М. В. *Підходи к цінообразованию на ресурсы коммерческого банка в рамках бюджетного управления* [Текст] / М. В. Панов // *Деньги и кредит*. – 2007. – №8. – С. 35-38.
6. Макаренко, М. І. *Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках* [Текст] : монографія / М. І. Макаренко, Т. Г. Савченко. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – 238 с.
7. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/transferpricingguidelinesformultinationalenterprisesandtaxadministrations.htm>.
8. *Materials of the Informal Meeting on Practical Transfer Pricing Issues for Developing Countries, New York, 7-8 June 2011* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011\\_TP/](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/).
9. *Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення)* [Електронний ресурс] : проект Закону України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart\\_id=349713&cat\\_id=42320](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=349713&cat_id=42320)
10. *Податковий кодекс України* [Текст] : кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755 VI // *Офіційний вісник України*. – 2010. – № 92 (10.12.2010). – Ч. 1, ст. 3248.
11. *Про оподаткування прибутку підприємств* [Текст] : закон України // *Відомості Верховної Ради України від 24.01.1995 — 1995 р., № 4, стор. 51, стаття 28.*

### **РЕЗЮМЕ**

**Поляков Алексей**

#### **Усовершенствование механизмов трансфертного ценообразования в Украине**

В статье рассмотрено сущность и основные составляющие трансфертного ценообразования, проанализировано современное состояние украинского законодательства по вопросам трансфертного ценообразования, предложены практические рекомендации по усовершенствованию механизма трансфертного ценообразования в Украине.

### **RESUME**

**Poliakov Oleksiy**

#### **Improving of transfer pricing mechanisms in Ukraine**

The article contains the analysis of nature and main components of transfer pricing, analysis of the current situation of Ukrainian legislation on transfer pricing, practical advice on improving the mechanism of transfer pricing in Ukraine.

**Стаття надійшла до редакції 22.10.2012 р.**