

УДК 336.56(477)

Ю. В. Касперович,  
к. е. н., незалежний податковий консультант,  
Палата податкових консультантів України, м. Київ

## РОЗВИТОК СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

J. V. Kasperovich,  
Ph.D., tax advisor, The Chamber of Tax Advisors of Ukraine

### THE TRANSFER PRICING REGULATION AND CONTROL SYSTEM DEVELOPMENT IN UKRAINE

*В статті розкрито проблемні аспекти впровадження системи регулювання та контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Обґрунтовано необхідність уточнення окремих законодавчих норм в частині накладення штрафних санкцій, розширення переліку низькоподаткових юрисдикцій, вдосконалення представленої в офіційних джерелах інформації про ринкові ціни, механізмів визначення пов'язаності осіб, укладання форвардних контрактів та здійснення пропорційних коригувань. Вказано шляхи подальшого розвитку системи трансфертного ціноутворення з врахуванням прогресивного міжнародного досвіду*

*The problematic aspects of the transfer pricing regulation and control system implementation in Ukraine are discovered in the article. The necessity of clarifying certain legal provisions regarding the imposition of penalties, expanding the list low taxing jurisdictions, improvement the official source of information on market prices, the mechanisms determining the relatedness of parties, concluding forward contracts and implementation of proportional adjustments are grounded. The ways of further transfer pricing system development in a view of the progressive international experience are indicated.*

**Ключові слова:** податкове регулювання, податковий контроль, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані особи, податкові органи.

**Keywords:** tax regulation, tax control, transfer pricing, controlled operations, related parties, tax authorities.

**Постановка проблеми.** Вектор загальносвітового цивілізаційного поступу визначає необхідність розвитку вітчизняної системи податкового регулювання. В рамках зовнішньополітичного євроінтеграційного пріоритету в Україні запроваджено систему регулювання та контролю трансфертного ціноутворення (ТЦ). Загальновідомо, що більше половини світових торговельних операцій здійснюються між пов'язаними особами. Особливості відносин між ними можуть справляти істотний вплив на умови та результати господарських операцій. Зазначене створює можливості для штучного маніпулювання цінами в цілях мінімізації оподаткування, в результаті чого держава втрачає податкові надходження до бюджету. Світовою практикою напрацьовано рекомендації з ТЦ, які набули відображення в українському законодавстві. Разом з тим практичний досвід застосування вимагає подальшого вдосконалення та розвитку системи ТЦ в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Регулювання ТЦ існує в усіх розвинених країнах та активно запроваджується в країнах СНД. На даний час ТЦ є світовим трендом та глобальним викликом для України. Активна практика здійснення консалтингових проектів зосереджена переважно у «великій четвірці» аудиторських фірм – Ernst&Young, Deloitte, KPMG, PwC. Дослідженням ТЦ присвячені публікації С. Білик, С. Ветер, В. Власова, Д. Гетьманцева, А. Джонсон, К. Карпушина, М. Попко, С. Попова, К. Рuzдкі, С. Стройкової, О.Трифонової, О. Чернінка, В. Чорновол, І. Чуфарова та ін.

**Формування цілей статті.** Аспектам ТЦ в Україні приділяється велика увага. Важливість даного кола питань загострилася із лібералізацією ставок оподаткування прибутку підприємств в умовах високого рівня соціальних зобов'язань бюджету. Проблематика особливо актуалізується у відкритій моделі розвитку економіки України. Регулювання ТЦ спрямоване на уникнення практик мінімізації податків та максимізацію наповнення бюджету. Закладені в ТЦ принципи є правильними та загальноприйнятими в світі, а їх запровадження в Україні постає нагальною вимогою часу. Водночас ТЦ дуже творча сфера діяльності, що надає широкий простір для тлумачення. Виходячи із означеного, метою статті є напрацювання рекомендації для подальшого розвитку системи ТЦ в Україні з урахуванням інтересів всіх сторін податкових відносин.

**Вклад основного матеріалу.** Внесенням змін до ст. 39 Податкового кодексу України (ПКУ) [1] минулого року запроваджено регулювання та контроль трансфертного ціноутворення (ТЦ) [2]. Законодавча база побудована на рекомендаціях ОЕСР [3] за принципом витягнутої руки (arm's length principle) та не містить суттєвих відмінностей або принципових особливостей. Наприкінці 2103 р. Міністерство доходів та зборів затвердило узагальнюючу податкову консультацію з окремих питань застосування ТЦ [4]. Разом з тим підготовка документації та подання звітності викликали багато питань з боку платників податків.

Можна стверджувати, що значною мірою нормативно-правова практика заснована на досвіді Російської Федерації, як традиційно і більшість новацій у вітчизняній бюджетно-податковій сфері. Для порівняння, у РФ аналогічний закон був введений з 1 червня 2011 р., почав застосовуватися з 2012 р., а перша подача звітності – травень 2013 р. Країна мала практично два роки на його запровадження, але навіть цього виявилось недостатньо – здійснювалося активне доопрацювання статей закону та перенесення термінів подання звітності.

Перший досвід виконання дозволяє виокремити етапи реалізації проектів з ТЦ:

- діагностика контрольованих операцій;
- виявлення ризиків по ТЦ;
- аналіз групових політик ТЦ;
- аналіз функціональний та економічний;
- бенчмаркінг, тобто ринкові дослідження;
- підготовка документації по ТЦ;
- автоматизація звітності по ТЦ.

Етапами підготовки звіту про контрольовані операції є аналіз та вивантаження доступних даних з облікової системи, ручна підготовка недостатніх даних та заповнення звіту (ручним переносом даних до звіту або шляхом використання автоматизованих рішень). Поряд із цим виникають методичні та технічні складнощі. Серед перших визначаються велика кількість спірних питань та відсутність опису підходів до відображення окремих операцій, практики здійснення перевірок, судової та адміністративної, а також недостатність роз'яснень податкових органів (ПО). Серед технічних – виявляється невідповідність та/або наявність напрацювань в системах електронного документообігу.

Згідно ПКУ п. 14.1.251-1. трансфертне ціноутворення – система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до ст. 39 ПКУ контрольованими.

Для цілей ПКУ контрольованими операціями згідно пп. 39.2.1. є:

– господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами або резидентами в таких випадках:

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

застосовують спеціальні режими оподаткування;

сплачують податок на прибуток підприємств та/або ПДВ за іншою ставкою, ніж базова (основна);

не були платниками податку на прибуток підприємств та/або ПДВ;

– господарські операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні [1; 5].

Відповідно до пп. 39.2.1.3. ПКУ, в разі коли в державі (на території) реєстрації такого нерезидента встановлено більше ніж одну ставку податку на прибуток (корпоративного податку), платником податку подається довідка (або її нотаріально засвідчена копія), що підтверджує обрану нерезидентом ставку, встановлену у державі його реєстрації, до ПО у строки, визначені пп. 39.4.2 для подання звіту про контрольовані операції (КО).

Згідно пп. 39.2.1.4. ПКУ господарські операції визнаються контрольованими за умови, що загальна сума таких операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 млн. грн. (без урахування ПДВ) за відповідний звітний календарний рік.

ПКУ визначає пов'язаних осіб як юридичних та/або фізичних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють (пп. 14.1.159.). При визнанні осіб пов'язаними враховується вплив, який може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами. При цьому такий вплив враховується незалежно від того, чи здійснюється він особою безпосередньо і самостійно або спільно з пов'язаними особами, що визнаються такими відповідно до цього підпункту. ПКУ також визначає коло пов'язаних осіб для цілей ТЦ.

Згідно пп. 39.3.1. п. 39.3. ст. 39. Визначення ціни у КО з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами КО, здійснюється за одним із зазначених методів:

– порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);

– ціни перепродажу;

– «витрати плюс»;

– чистого прибутку;

– розподілення прибутку.

ПКУ кодекс визначає в якості пріоритетного перший метод, однак на практиці він застосовується менше ніж у 10% випадків. Для обґрунтування цін в КО найчастіше використовується метод чистого прибутку (4-й). ПКУ передбачає використання визначених показників рентабельності для цілей ТЦ. Вибір показника рентабельності залежить від використовуваного методу та особливостей угоди. Фактична рентабельність КО порівнювалася з показниками незалежних українських компаній. В практичному аспекті виникли складнощі, адже облік платників податків не був підготовлений на необхідність розрахунку операційної рентабельності та економічних показників у розрізі конкретних угод. Значна частина проблем виникла на рівні собівартості та операційних витрат.

На першому етапі запровадження законодавство з ТЦ [2] поспіхом приймалося у липні 2013 р. та вводилося в дію з вересня 2013 р., що визначило надалі необхідність його доопрацювання. Так у травні 2014 р. було прийнято Закон України із внесення змін до ПКУ щодо вдосконалення ТЦ [6], що позначилося істотною лібералізацією регулювання. Неподання платником податків звіту та/або обов'язкової документації про проведені протягом року КО до податкових органів тягне за собою накладання штрафу у розмірі, визначеному на рис 1. Так було істотно зменшено штрафи, подовжено період звільнення від штрафів та подання звітності. Штрафи набули повної прив'язки до встановленої на початок податкового (звітного) року МЗП.

5% загальної суми контрольованих операцій		100 розмірів мінімальної заробітної плати (МЗП)
у разі неподання платником податку звіту про контрольовані операції;		
100 розмірів МЗП		10 розмірів МЗП
у разі неподання обов'язкової документації про проведені ним протягом року КО, визначеної пп. 39.4.8 п 39.4 ст. 39 ПКУ.		

**Рис. 1. Лібералізація штрафних санкцій з ТЦ**

*Джерело: сформовано за [1]*

Разом з тим залишається незрозумілим, чому штрафи за звіт, який є скоріше формальним та технічним документом, вищі, ніж за неподання документації, що є основним аналітичним документом для цілей аналізу.

Залишається відкритим питання, чи буде стягуватися штраф за подання неповного звіту. У разі якщо перелік КО неповний в поданому звіті або у відношенні первинної операції була подана неповна або недостовірна інформація, ПО висувують аргумент на користь застосування штрафу. Однак, на даний час такий підхід Кодексом не передбачений, а підстави застосування штрафних санкцій сформульовані нечітко. В рамках робочих груп із вдосконалення ТЦ було запропоновано внести наступні зміни: обмежити рівень штрафів за один звіт певною сумою та дозволити штрафувати за нерозкриття конкретних операцій, тобто не більш як N-на

сума за весь звіт, але при цьому штраф буде застосовуватися у відношення кожної КО. Поряд із цим Кодекс містить норму, що сплата штрафу не звільніє від подання документації.

Внесенням змін у законодавство про ТЦ [6] згідно п. 20 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» було подовжено т.зв. мораторій на нарахування штрафних санкцій. За помилки, допущені при розрахунку грошових зобов'язань відповідно до норм ст. 39 ПКУ за період з 1 вересня 2013 р. по 31 грудня 2014 р. (раніше – 1 вересня 2014 р.), вони застосовуються у розмірі 1 гривня за кожне порушення. Доповнено також норму, що у разі самостійного корегування податкових зобов'язань з метою ТЦ за результатами застосування ст. 39 ПКУ за період з 1 вересня 2013 р. по 31 грудня 2014 р. штрафні санкції не застосовуються.

Поряд із цим Законом [6] перенесено терміни подання звітності. Так згідно п. 24. підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» у 2014 р. звіт про КО, що відповідно до ст. 39 ПКУ надається в ПО за період з 1 вересня по 31 грудня 2013 р. подається до 1 жовтня 2014 р. (раніше – 1 травня 2014 р.). Варто відзначити, що перенесення термінів відбулося, коли строк подачі вийшов, а переважна (якщо не абсолютна) більшість платників їх вже подали.

Не зважаючи на те, що строк подання звітності був перенесений, ніяких змін в частині початку перевірок по ТЦ або періоду, за який може бути запит на документацію по ТЦ прийнято не було. Тобто ПО вже можуть надсилати запити на надання документації, повідомлення про початок (поза)планової перевірки по ТЦ. Частина платників податків з 1 травня вже отримали формалізовані запити на документацію. Аргументів на користь того, щоб їх не надавати немає. Попри те, що формально звіт подавати не треба було, до 1 жовтня ПО перевірятимуть ТЦ тих платників податків, що його надали. Для перших перевірок з ТЦ як показових будуть характерні обрання компаній та операцій з високою ймовірністю виграшу в судах для створення ефекту «хвилі», активне залучення експертів, галузевий підхід, активний обмін інформацією з іноземними податковими органами.

Під час перевірок, як очікується, ПО застосовуватимуть аналогічні до більшості інших країн підходи. Означене вимагає зростання рівня кадрового забезпечення та професійної компетенції працівників ПО, систематичного підвищення кваліфікації. Частина великих груп мають документацію англійською, що може зумовити отримання запитів на надання перекладу до формалізованого підходу з несприйняттям документації як такої в цілому. У випадку коли ПО незгодні з обраними методами ТЦ, що відрізняються від першого з використанням офіційних джерел, платникам податків необхідно ретельно готуватися аргументувати свою позицію.

ПО очукали, що більшість документації надійде від великих платників податків (ВВП), однак картина явилася іншою: 80% отримано від юридичних осіб, що не віднесені до даної категорії. Виникає питання, як перевіряти таких платників, адже щодо них в ПКУ застосований більш ліберальний підхід, а вся документація може містити просто один аркуш. Відповідно ПО будуть намагатися розширити коло осіб, які мають подавати розгорнуту документацію. Платникам, що не потрапили до категорії ВВП, також обачно радять готувати повний пакет документації, адже працівники ПО можуть застосувати 1-й метод та наполягатимуть, що це і є трансфертна ціна. Можна також передбачати, що увага податкових органів на перший час буде зосереджена на товарних позиціях, які визначені у Перехідних положеннях ПКУ. Метал та зернові складають понад половину вітчизняного експорту, а отже передусім спроможні забезпечити збільшення доходів до бюджету.

ПО визнають недосконалість діючого законодавства, адже воно містить ряд невизначеностей. До головних з них варто віднести проблеми визначення пов'язаності осіб, правильного розрахунку суми операції та її операційної рентабельності, а також операції з якими особами слід відносити до контрольованих. Подальше вдосконалення та розвиток ТЦ в Україні визначатиметься необхідністю вирішення наступних концептуальних питань:

#### **1) Правильний розрахунок для визначення порогу суми операцій.**

Поріг в 50 млн. грн. розраховується як сума всіх господарських операцій між контрагентами. Однак незважаючи на свою зовнішню простоту, в залежності від виду операцій розрахунок порогу може різнитися та перестає здаватися значним. Так окремі операції, що не відображаються в податковому обліку, стають контрольованими (наприклад, процес отримання позики). Особливості врахування мають кредити та проценти, переуступки права боргу, давальницька сировина, інвестиції в капітал, операції через комісіонерів, факторинг. Згідно консервативного підходу в межах групи всі операції з пов'язаними особами, які перевищують поріг, мають розглядатися як контрольовані.

#### **2) Низькоподаткові юрисдикції, території та сторони.**

Згідно ПКУ, під поняття контрольованих потрапляють операції з низькоподатковими юрисдикціями та платниками, що сплачують податок на прибуток на 5 в.п. нижче, ніж в Україні. Всі операції з контрагентами із низькоподаткових юрисдикцій контролюються незалежно від пов'язаності із таким контрагентом. Ряд юрисдикцій не потрапив до переліку КМУ [5], а отже список неповний та буде розширюватися. Водночас перелік відносить до низькоподаткових ті юрисдикції, які не завжди є такими. І навпаки: на територіях практично всіх країн зі ставками оподаткування на рівні вітчизняних часто присутні низькоподаткові території вільних економічних зон або спеціальні податкові режими для окремих категорій платників. Ставка для них може значно відрізнятися від діючої ставки в Україні. Так, наприклад, в юрисдикціях поза списком податкові преференції та пільгові режими присутні у штаті Делавер у США, окремі торговельні підприємства у Гонконгу можуть мати статус офшорних та сплачувати податок на прибуток за ставкою 0% й т.п. Таким чином, потенційно будь-яка операція з будь-яким пов'язаним контрагентом-нерезидентом містить ризики перетворитися в контрольовану.

Фахівці радять поцікавитися режимом оподаткування іноземних контрагентів – скільки податку на прибуток сплачують та за якою ставкою. ПКУ законодавчо не вимагає обов'язок платника податків мати довідку щодо режиму оподаткування від всіх нерезидентів, але для уникнення непорозумінь із ПО бажано спробувати їх отримати. Так якщо особа пов'язана, то зробити це відносно легко. Однак зареєстрований у спеціальному режимі пов'язаний іноземний контрагент не зобов'язаний повідомляти вітчизняного партнера про його використання та часто з відмовою посилається на відсутність подібних законодавчих вимог. Перший практичний досвід доводить, що відповідну довідку від ПО нерезидента отримати надзвичайно складно або практично нереально – найчастіше контрагенти взагалі відмовляються їх надавати.

Рекомендується компромісний варіант із включенням в контракт на поставку товарів (робіт, послуг) запис окремих рядком, що іноземний контрагент підтверджує сплату податку на прибуток за ставкою, що не нижче вітчизняної за мінусом п'яти відсоткових пунктів. Можливо також в договорі передбачити, що у випадку накладення штрафних санкцій, компенсацію зумовлених збитків іноземний партнер бере не себе. Таким чином буде зафіксоване намагання платника податків засувати та виявити податковий режим нерезидента, щоб убезпечити себе від подальших ризиків. Однак часто контрагенти пов'язані особи не хочуть цього робити та можуть взагалі відмовлятися від договорів. Якщо ж договір вже укладено, можливий обмін листами. Інструменти захисту значною мірою лежать в площині міжособистісних стосунків з партнерами.

Разом з тим в законодавстві не визначено, яку ставку сплати податку розуміти: номінальну в законі чи ефективну, що дає простір для тлумачення. Для розрахунку останньої ставки необхідно з фінансової звітності контрагента брати суму зобов'язань з податку на прибуток від поточної діяльності та ділити на прибуток до оподаткування. Рекомендується намагатися дізнатися дану ефективну ставку податку на прибуток та переконатися, що вона є вищою за вітчизняну. Наступний аспект полягає в тому, що існують юрисдикції, в яких присутні декілька ставок оподаткування на рівні різних бюджетів федерацій, провінцій, округів, штатів або земель (наприклад, в Німеччині податок на прибуток складається з 3-х податків).

Разом з тим обов'язок доводити все вищезгадане та збирати докази лежить на податковому органі. На етапі становлення контролю ТЦ увага ПО буде зосереджена на основних найбільш значних угодах, а тому необхідно проаналізувати їх в першу чергу. Спрощення в частині отримання довідок від нерезидентів можливе через механізм міжвідомчого обміну податкових органів України та іноземних юрисдикцій між собою. Для ПО раніше фактично було достатньо складно та проблематично шукати рівень оподаткування. Республіка Кіпр в минулому неохоче надавала інформацію на запити. Однак на даний час процедура отримання запитів від зарубіжних ПО поліпшилася. Так працівники вітчизняних ПО планують взяти найбільш великі поставки з України на надіслати запити до ПО іноземних юрисдикцій каналами обміну інформацією щодо місцевих особливостей сплати податку на прибуток. У разі якщо податковими органами буде виявлено та доведено, що компанія-нерезидент зареєстрована у офшорній низькоподатковій юрисдикції та/або сплачує податок на прибуток за ставкою понад як на 5 в.п. нижчою за

вігчизняну, то будуть нараховані коригування, застосовано штраф за неподання звітності та здійснено запит на відповідну документацію.

Специфіка податкового регулювання прибутку підприємств країн світу часто передбачає звільнення для окремих компаній, пільги на певні види доходів, операцій або діяльності. Виникає логічне питання, чи необхідно розглядати даний пільговий режим нерезидента, якщо здійснена українським підприємством операція з постачання товару ніякого відношення до звільненої діяльності не має. Консервативний сценарій передбачає ствердну відповідь. Згідно стратегії агресивного податкового планування, у даному випадку аргументів на користь застосування правил ТЦ немає, адже повинен бути зв'язок між пільгою та контрольованою операцією. ПО із даною аргументацією погоджуються та намагаються легалізувати цей підхід на практиці, що стало би позитивним кроком. І навпаки, якщо постачається товар, що використовується в пільгових операціях, то варто розглядати КО.

Серед інших виникає також питання, чи є операція з експорту за ставкою 0% прикладом застосування не базової ставки. Згідно консервативного підходу, теоретично можливо. ПО цікавлять операції, що були проведені між двома українськими контрагентами й подальша угода була експортом. ПО прагнуть бачити дану операцію та будуть наполягати на позиціях, що експорт є прикладом застосування не базової ставки. Варто готувати відповідну документацію та включати у звіт. Однак це не зовсім коректно, а формулювання норм ПКУ свідчать про зворотне.

### 3) Складність застосування офіційних джерел.

Як зазначалося вище, згідно ПКУ перший метод для визначення цін у КО визначено як пріоритетного. Після вибору методу основною задачею постає пошук співставних угод або компаній. Методологія застосування першого методу передбачає використання визначеного переліку офіційних джерел інформації про ринкові ціни для цілей ТЦ. КМУ затверджено відповідний список журналів [7]. Практики звертають увагу на низький рівень об'єктивності та адекватності інформації, що подана в офіційних джерелах. По-перше, виникають питання щодо походження та прозорості процедур її збору, незрозуміло яким чином відбувається «очистка» представленої в джерела інформації від операцій між пов'язаними особами.

По-друге, розміщена інформація носить спрощений, обмежений характер та низьку деталізацію. Так багато товарів не представлено, а серед поданих здебільшого не міститься необхідна інформація для аналізу співставності товарів: номенклатура, умови поставки, розрахунків та ін. На практиці 1-й метод на даний час вдається рідко застосувати, адже спершу необхідно перевіряти умови співставності (а таких існує 8-10) і тільки потім ціну з офіційних джерел порівнювати із контрольованою. Як правило, в джерелах знаходиться тільки 2 критерії (наприклад, пшениця та порт). Однак ПО можуть ретельно знехтувати в майбутніх актах перевірки та застосовувати метод ПНЦ лише на основі схожості найменування. На основі недостатності інформації в джерелах можливо аргументувати його незастосування.

При порівнянні цін операцій із пов'язаними особами необхідно віддавати пріоритет внутрішнім даним співставних угод з непов'язаними особами. По суті необхідно легалізувати підхід, що застосовується на практиці. Для компанії складно знайти більш співставну угоду, ніж іншу угоду з іншою непов'язаною особою, якщо дійсно умови, в яких вони здійснюються, співставні.

Разом з тим ПО визнають недосконалість поданої офіційної інформації та підписалися на провідні світові джерела – бази даних Amadeus в ЕС; «Руслана» й SPARK в СНД та ін. Однак, в них також не вистачає інформації та трапляються угоди між пов'язаними особами. Необхідно додавати інформацію до джерел, поліпшувати та удосконалювати якість вже представленої. Означене сприятиме більш активному залученню та розширенню кола їх передплатників.

Перехід до застосування шостого методу передбачає використання біржових котирувань, які також не містять інформації між якими суб'єктами вони були проведені. В умовах малої кількості котирувань на українських біржах існує невизначеність щодо можливості застосування котирувань світових бірж.

**4) Визначення пов'язаності сторін та широта розкриття інформації про них.** Група компаній можуть мати достатньо розгалужену структуру, за якої співробітники в Україні можуть мати слабе уявлення про загальні масштаби ТНК. Процес визначення пов'язаних осіб напряму пов'язаний із здійсненням КО.

На сьогодні ПКУ не визначає процедури розрахунку долі опосередкованого володіння, якщо структура виходить за межі прямого володіння. А тому існує декілька підходів: від перемноження часток до їх складання, (не)ігнорування ланцюгів, в яких доля володіння понад 50% і т.п. Слід зазначити, що в Кодексі РФ з даного питання існують конкретні норми.

На рис. 2 у першому випадку 10% та 81% в другому надають більш ніж достатньо для контролю, однак при їх перемноженні особа перестає підпадати під критерій пов'язаності. На даний час ПО сформовано проект відповідної методики. Розроблений механізм розрахунку долі володіння передбачає перемноження з поправкою, що якщо доля понад 50%, то нічого не множиться як достатній поріг для контролю. Механізм розрахунку долі володіння має бути унормований законодавчо, і саме передусім ПО зацікавлені поліпшити діючі норми.

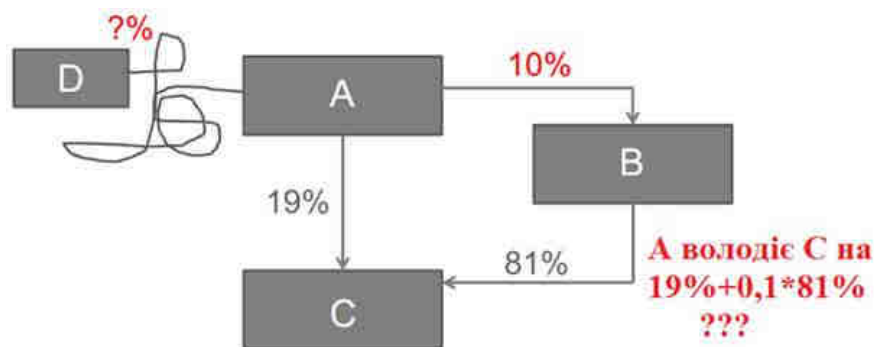


Рис. 2. Підходи до механізму визначення пов'язаності сторін

Джерело: [8, с. 12]

Часто виникає питання, до якого ступеня розкривати структуру групи. Формулювання ПКУ дозволяють стверджувати, що розкривати необхідно повністю. При цьому немає відповіді на питання, якщо та чи інша компанія групи взагалі не має відношення до КО та про неї практично нічого не відомо. З точки зору ПО, нерозкриття частки, структури або інших даних, що дозволяють ідентифікувати всіх учасників групи, надає підстави стверджувати, що документація складена не у відповідності з ПКУ, а отже відповідно як такою не є. З боку платників податків підхід мінімального рівня обережності передбачає розкриття структури групи у відношення компаній з якими здійснювалися КО та у відношенні компаній, що дозволяють зробити висновок про пов'язаність сторін. Необхідно надати мінімальний логічний обсяг інформації: так якщо бачимо тільки компанії А та С, але не бачимо компанії В та яким чином вони пов'язані, виникає питання щодо КО.

Висувається запит щодо виведення з-під контролю державних компаній, банківського та нафтогазового сектору. Однак, на даному етапі надання преференцій не є доцільним, оскільки тоді кожен учасник ринку розпочне знаходити власну аргументацію. Можливо, виключення підуть у третій-четвертий етапи доопрацювання законодавства з ТЦ.

ПКУ містить норму щодо «можливості впливу на рішення», яка не визначена детально та може трактуватися де же широко. Виникає необхідність аналізувати абсолютно непов'язані особи юридично, але у відношенні яких можемо здійснювати певний контроль. Наприклад, боржник компанії, борг якого був реструктурований та у відношенні якого застосовуються певні інструменти контролю (рівень рентабельності й т.п.). В тому чи іншому ступені означене може слугувати на користь наявності зв'язку між особами.

ПО прагнуть бачити максимальну повну глибину розкриття юридичної структури групи, однак змоги перевірити дану інформацію вони на даний час не мають. Виключення становить випадок, коли компанія розкриває інформацію для Антимонопольного комітету, а ПО звіди її отримують. В усьому світі структура групи детально не прописується, адже може містити близько 200-300 компаній. В Україні повної структури групи ТНК в інших кінцях світу можуть не знати, а отже немає змісту її відображати. ПО погоджуються на компромісні зміни в законодавство, щодо необхідності відображати в документації показувати тільки частину структури, яка безпосередньо впливає на КО.

**5) Ціноутворення в форвардних контрактах.** Законодавство дозволяє широке трактування форвардного контракту та не визначає на яку дату визначати звичайну ціну: поставки чи дату контракту.

На даний час ситуація із форвардами є інструментом агресивної практики податкового планування, оскільки це галузь слабо урегульована. В ПКУ присутня норма, що ціна в КО та її трансфертність операції визначаються за датою укладання форварда. Але процес укладання форварда по суті нічим не регламентований. Відповідно створюється простір для маневру із датами підписання документів. Варто відзначити, що ПО про цю проблему знають, а тому будують шукати інструменти, які дозволяють контролювати та виявляти агресивні схеми планування. Консервативний підхід для платників полягає у додатковому тестуванні цін обох операцій як на дату укладання форварда, так і на дату проведення операції, щоб унеможливити від негативних наслідків. Якщо ціна на обидві дати відповідає ринковій, то проблем не повинно виникати. Якщо ж ціна не потрапляє в діапазон на дату угоди, то для цілей ТЦ використовуємо ціну на дату в договорі.

Податкові органи вбачають ризик зловживання з боку підприємств, укладаючи договори «заднім» числом за потрібною ціною. Вносилися різні пропозиції, наприклад, створити орган, що буде реєструвати договори впродовж 5 днів після їх укладання. Робочі групи припускають, що зайвий бюрократизм питання не вирішить, а договори будуть здебільшого реєструватися, коли ціна на біржі буде падати. Відтоді біржа навіть зможе заробляти кошти, надаючи послугу термінового інформування про падіння тренду. Крім аграрної біржі, де експортери реєструють контракти на поставку сільгосппродукції, в інших галузях подібної реєстрації не існує. Однак тоді мають створюватися інші організаційні механізми, що за межами компетенції Робочих груп з ТЦ. Пропонувалося створити інші біржі за всіма галузями, в яких має щось реєструватися, що однак зумовить додаткові витрати, адже робота товарних бірж не є безкоштовною. Вважаємо, зайва бюрократизація питання не вирішить.

**6) Пропорційні коригування.** На даному етапі коригування, і відповідно пропорційні, ніхто не здійснював. Однак дане питання належить до найближчого майбутнього, а тому слід розглядати дану проблематику.

Теоретично коригування може відбуватися внаслідок зміни цін за договорами. Однак фактично частіше коригування насправді не передбачає суми зміни цін в операції, мова йде про зміну суми податку до сплати. У більшій частині випадків на бухгалтері це взагалі не впливає. Перегляд цін в конкретних операціях найчастіше не відбувається. На даний час механізм донарахування витрат, зняття доходів або коригування кредитних зобов'язань після того як контрагент зробив дзеркальним рухом дуже бюрократизований. Існує ризик, що, по-перше, ПО можуть забувати повідомляти другу сторону про те, що можна зменшити суми сплати податку до бюджету. По-друге, ПО можуть ігнорувати випадки, навіть коли не було процесу вимушеного коригування (тобто не було повідомлення-рішення), а контрагент провів самостійно. ПКУ передбачає коригування тільки у відношенні випадків донарахування податків за рішеннями ПО. З іншого боку, ПО висувають зауваження, що лібералізувати процес здійснення пропорційних коригувань не можна, оскільки виникатимуть зловживання ухилення та «податкові ями».

Постає необхідним розширення випадків коригування, включаючи ситуації, в яких не виникає недоплата податків, тобто коригування від'ємного значення; принцип мовчазної згоди податкового органу за відсутності відповіді на запит платника податків; для уникнення зловживань ПО можуть отримати право накладати штраф за безпідставні коригування. Очікується вирішення питання в частині пропорційних (дзеркальних) коригувань по ПДВ. Пропонується запровадження принципу мовчазної згоди податкового органу, коли забув повідомити про можливість здійснення пропорційного коригування. Платник податків має право звернутися до податкових органів, але якщо не нададуть відповідь обґрунтованою відмовою, то він має право проводити коригування самостійно. ПО наполягають на включенні норми, що якщо було допущена помилка, санкції застосовуються як у випадку заниження оподаткування.

Поряд із вищезазначеними питаннями в рамках Робочої групи з ТЦ у Міністерстві фінансів відповідного законодавства обговорюються змінення сфери контролю ТЦ від операції з резидентами до операції з нерезидентами. Найчастіше податківці у документації бачать угоду з посередниками та не бачать кінцевого покупця. З боку ПО лунає пропозиція зробити всі операції за комісійними договорами контрольованими без різниці щодо низькоподатковості або пов'язаності. Інший варіант передбачає запровадження концепції бенефіціарного отримувача товару, що містить значне коло проблем. Наприклад, виникає питання як визначити додану вартість на кожному етапі. В реаліях України товар без змін курсує через декілька посередників, а потім осідає закордоном та повертається в Україну. Прикладом можуть бути багато товарних позицій. ПО передусім цікавить, скільки маржі за ланцюгом десь осіло.

Одним з інструментів досягнення вище поставленого завдання є запровадження принципу look-through. За таких умов ігноруються посередники, що присутні у ланцюгу руху товару, та в кінці визначається, кому він призначався. Даний підхід є складним, але тим не менш в ряді зарубіжних юрисдикцій передбачений законодавчо. Виникає питання застосування на практиці, коли перший та інші посередники насправді вносять додану вартість в продукцію. Фактично ПО буде цікавити, хто продав та придбав товар у якості кінцевого покупця. В такому випадку тестування операцій передбачає відкидання середини ланцюга. Частина платників податків такий підхід застосовують вже зараз. Внесення до ланцюга непов'язаного посередника з точки зору ПО може розглядатися як штучне виведення з-під контролю, а тому рекомендується підготувати документацію та розглядати як КО між двома кінцевими пов'язаними особами.

Потребує уточнення застосування спеціальних правил ТЦ для учасників ЗЕД окремих основних груп експортованих з України товарів: нафта та газ, метал, зернові культури, жири та масла, хімікати та ін. – до 1 січня 2018 р. (6-й метод).

В найближчий час необхідно законодавчо затвердити наступне:

– порядок укладання договорів про узгодження цін між українськими платниками податків та ПО;

В РФ така практика активно використовується. На даний час більшість договорів укладено за внутрішньо російськими операціями та лише декілька за зовнішньоекономічними стосовно експорту нафтопродуктів. В РФ договори доступні з 2012 р. тільки для найбільших платників податків та недоступні для іноземних компаній. Вони виступають гарантією від донарахування податків, штрафів та пені. При укладанні договору передбачено сплату мита у розмірі 1,5 млн. руб. Заява розглядається не більше 9 місяців та договір укладається на строк до 3-х років з можливістю пролонгації на наступні 2 роки. Договір вступає в силу з 1 січня року, наступного за підписанням, якщо інше не передбачено договором, та може застосовуватися ретроспективно.

Домовленості з ПО про узгодження цін можуть бути односторонні (тільки ПО), двосторонні (наш платник податків та ПО), багатосторонні (наш ПП, інший ПП, наш ПО, інший ПО). Так якщо для другого випадку процедура є, то для першого її немає. Хоча ПКУ формально не вимагає наявності певного порядку для односторонніх договорів, відсутність такого порядку є для платників податків та ПО ментальною перешкодою. За відсутності судових прецедентів та напрацьованої практики з ТЦ, платники податків активно шукають можливостей підписання таких договорів. Нагальною є розробка процедури складення даної домовленості. З огляду досвіду інших юрисдикцій, її можливо зробити платною. Однак така плата має стягуватися не у відношенні укладання угоди, а розгляду документів. В багатьох країнах й особливо тих, що розвиваються, практика укладання таких домовленостей поставлено на потік. Так у Мексиці, Індонезії, Малайзії та ін. при появі КО платники одразу надають запит до ПО про укладання договору, аби отримати гарантію на власну аргументацію в умовах нестабільності інституційного середовища податкового регулювання.

– доповнення до узагальнюючої податкової консультації [4] з окремих питань ТЦ;

– методичку визначення цін банківських послуг для цілей ТЦ від НБУ.

Асоціації банків намагаються розширити сферу застосування даної методички, аби вона застосовувалася не тільки на банківські послуги, а взагалі на всі операції, які здійснюють банки. ПО з означенням не погоджуються та вважають, що якщо, наприклад, банк продав основні засоби, він не має застосовувати особливі методички НБУ, а ту методологію, яка застосовується ПКУ для всіх звичайних операцій. На даний час за відсутності методички застосовуються загальні законодавчі норми.

Обидві сторони мають сформувані позиції, які б стали взаємовигідними банкам та ПО водночас.

В ОЕСР головним напрямом розвитку ТЦ є проєкт Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). В рамках ініціатив організації розроблено проєкт керівництва оцінки ризиків ТЦ (табл. 1-2). Пропонується також розробка єдиного шаблону звітності по ТЦ в групі. На його основі ПО зможуть отримати всю структуру групи розрізі окремих юрисдикцій щодо кількості активів, основних витрат, доходів, об'єктів інтелектуальної власності та ін. Потрібно означене для наступного: якщо ПО бачать лише один елемент ланцюга або операцію, то можуть не розуміти принцип формування ланцюга вартості в групі – де та як формуються основи прибутки та збитки. ПО можуть також не знати, що та компанія, до якої здійснюється експорт, перепродає через декілька пов'язаних осіб, які перебувають без співробітників та активів. Якраз на боротьбу із такими «податковими ямами» й спрямована ініціатива єдиного шаблону звітності. ПО зацікавлені, щоб документація розкривала групу в цілому та функціональні відомості її учасників. Україна поки ще не є членом ОЕСР, а тому означене мало впливає на практику ТЦ безпосередньо. Однак в перспективі має відбуватися обмін провідним світовим досвідом.

**Таблиця 1.**  
**Систематизація ризиків в ТЦ**

Операції, щ формально не підпадають під контроль ТЦ	Обґрунтування вибору методу ТЦ та розрахунок ринкового інтервалу	Методологія розподілу непрямих витрат
Функціональний аналіз	<b>Зони ризику</b>	Коригування
Безвідплатні угоди	Неподання або подання неповної звітності та/або документації	Групування угод

*Джерело: розроблено автором за результатами дослідження з використанням [8-9]*

**Таблиця 2.**  
**Ознаки ризиків по ТЦО**

Широкі категорії факторів ризику	Приклади факторів ризику
Платежі, що призводять до зменшення податкової бази	Роялті, орендні платежі, оплата за надання управлінських та інших внутрігрупових послуг; фінансові інструменти, включаючи позики і, як наслідок, вирахування процентних витрат за позиками; фінансові похідні та страхування, а також інші великі операції, в тому числі продаж або купівля товарів або послуг у великій кількості;
Податкова «атрибутика» взаємопов'язаних іноземних осіб	Великі суттєві операції із взаємопов'язаними особами, що зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях або мають пільговий режим оподаткування;
Великі разові угоди	Операції, що мають потенціал впливу на відносини між взаємопов'язаними компаніями в майбутньому, такі як реструктуризація бізнесу, передача активів (особливо операції з НМА), а також спільне фінансування проєктів по створенню НМА;
«Аномалії» рентабельності	«Аномалії» в порівнянні з галузевими стандартами та співставними компаніями або у порівнянні із взаємопов'язаними сторонами, а також постійні операційні збитки впродовж декількох років або коливання, що суперечать ринковим тенденціям.

*Джерело: розроблено автором за результатами дослідження з використанням [8, с. 39; 9-10]*

**Висновки.** Проведений юридичний, функціональний та економічний аналіз на основі набутого практичного досвіду дозволив окреслити ключові проблемні аспекти в системі ТЦ, які потенційно першочергово мають перетворитися в уточнюючі норми ПКУ. Правила ТЦ на даний час є занадто диспозитивними та дозволяють багато варіацій. Так з одного боку, ПО та платники податків зацікавлені, щоб правила ТЦ були більш чіткими та прозорими. Разом з тим бізнес не погодиться, що був повністю регламентований процес, оскільки він містить багато нюансів. Варто очікувати, що правила будуть звучити як варіації. Варіативність буде перетікати в імперативні норми (наприклад т.зв. 6-й метод для металів та зернових, що передбачені перехідними положеннями для певних категорій товарів). Автор залишається свідомим того, що в поточній редакції законодавчих актів завжди зберігатиметься простір для вільного тлумачення окремих норм. Разом з тим інструментарій ПО з часом має поліпшуватися, а всі значні операції із пов'язаними особами будуть контрольованими.

#### Література.

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010 р. № 2755-VI]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 04.07.2013 р. № 408-VIII]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Electronic resource] / OECD. – 18 August, 2010 – 371 p. – Mode of access: <http://www.oecd.org>
4. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: наказ [прийнято Міністерством доходів та зборів України 22.11.13 р. № 699]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>
5. Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні [Електронний ресурс]: розпорядження [прийнято Кабінетом Міністрів України 25.12.2013 р. № 1042-р]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 13.05.2014 р. № 1260-VII]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: розпорядження [прийнято Кабінетом Міністрів України 23.10.2013 р. № 866-р]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Draft handbook on transfer pricing risk assessment [Electronic resource] / OECD public consultation. – 30 April, 2013. – 40 p. – Mode of access: <http://www.oecd.org>
9. Практические аспекты трансфертного ценообразования / С. Ветер, І. Чуфаров, К. Рудзіяка, М. Попко та ін. // ЕУ-Україна. – 17 июня 2014 р. – 57 с. – Режим доступа: <http://www.ey.com>
10. Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles [Electronic resource] / OECD public consultation. – 30 July, 2013. – 76 p. – Mode of access: <http://www.oecd.org>

**References.**

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), "On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding transfer pricing", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
3. OECD (2010), "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", available at: <http://www.oecd.org> (Accessed 20 June 2014).
4. Ministry of Revenue and Duties of Ukraine (2013), "Approval on integrated tax advice on the application of certain provisions of the tax legislation on transfer pricing", available at: <http://minrd.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
5. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), "Approving the list of states (territories), where income tax rates (corporate tax) for 5 or more percentage points lower than in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2014), "On amendments to the Tax Code of Ukraine concerning improvement of transfer pricing", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), "Approving the information list sources on market prices for the purpose of transfer pricing", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 20 June 2014).
8. OECD public consultation (2013), "Draft handbook on transfer pricing risk assessment", available at: <http://www.oecd.org> (Accessed 20 June 2014).
9. Vyetyer, E. Chufarov, I. Rudziyaka, K. and Popko, M. (2014), "Practical aspects of transfer pricing", available at: <http://www.ev.com> (Accessed 20 June 2014).
10. OECD public consultation (2013), "Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles", available at: <http://www.oecd.org> (Accessed 20 June 2014).

Стаття надійшла до редакції 19.06.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"