

Проблеми трансфертного ціноутворення в Україні

Трансфертне ціноутворення було вперше законодавчо закріплено Податковим кодексом США. Неупереджена оцінка умов угоди взаємозалежних учасників була втілена в концепції «втягнутої руки». Різні механізми контролю трансфертного ціноутворення діють в розвинених країнах. Трансфертне ціноутворення стало актуальним в Україні з розвитком фінансово-промислових груп. Різниця в податковому навантаженні різних країн та перенаправлення загальних прибутків на оподаткування до країн з нижчими податками або уникнення оподаткування взагалі дозволяє міжнародним компаніям суттєво знижувати податковий тиск. Така проста та поширена схема зниження податкового навантаження потребує особливої уваги з боку будь-якої держави. Контроль над трансфертним ціноутворенням в Україні започатковано в 2013 році. А принцип «втягнутої руки», критерії взаємної «пов'язаності осіб», зміст контрольованих операцій були відображені в Податковому кодексі України в 2015 році. Систематизація нормативної бази трансфертного ціноутворення в Україні була здійснена відповідно до світових стандартів і Рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) для багатонаціональних корпорацій та податкових служб. Контрольований обсяг господарських операцій тепер становить більше 10 млн. грн. Ухилення крупних платників податку на прибуток від сплати на територіях пільгових режимів оподаткування або зниження його ставки на п'ять і більше відсотків, ніж в Україні тепер контролює фіскальна служба. Великі платники податку на прибуток можуть укладати угоду з фіскальною службою України для прозорого формування трансфертних цін і проведення операцій оподаткування на територіях пільгових режимів оподаткування.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, ефективність, державне регулювання, розвинені країни світу, законодавче забезпечення.

АНДРУСЬ О.І.

Проблемы трансфертного ценообразования в Украине

Трансфертное ценообразование было впервые законодательно закреплено Налоговым кодексом США. Беспристрастная оценка условий соглашения взаимосвязанных участников была воплощена в концепции «вытянутой руки». Различные механизмы контроля трансфертного ценообразования действуют в развитых странах. Трансфертное ценообразование стало актуальным в Украине с развитием финансово-промышленных групп. Разница в налоговой нагрузке разных стран и перенаправление общих доходов на налогообложение в страны с более низкими налогами позволяет международным компаниям существенно снижать налоговое давление. Такая простая и распространенная схема снижения налоговой нагрузки требует особого внимания со стороны любого государства. Контроль за трансфертным ценообразованием в Украине начат в 2013 году. А принцип «вытянутой руки», критерии взаимной «связанности лиц», содержание контролируемых операций были отражены в Налоговом кодексе Украины в 2015 году. Систематизация нормативной базы трансфертного ценообразования в Украине была осуществлена в соответствии с мировыми стандартами и Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) для многонациональных корпораций и налоговых служб. Контролируемый объем хозяйственных операций теперь составляет более 10 млн. грн. Уклонение крупных плательщиков налога на прибыль от уплаты на территориях льготных режимов налогообложения или снижение его ставки на пять и более процентов, чем в Украине теперь контролирует фискальная служба. Крупные плательщики налога на прибыль могут заключать соглашение с фискальной службой Украины для прозрачного формирования трансфертных цен и проведения операций налогообложения на территориях льготных режимов налогообложения.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, эффективность, государственное регулирование, развитие страны мира, законодательное обеспечение.

ANDRUS O.I.

The problems of transfer pricing in Ukraine

Transfer pricing was first legislated by the US Tax Code. An unbiased assessment of the terms of the transaction of the interrelated participants was embodied in the concept of «extended hand». Different

mechanisms of transfer pricing control operate in developed countries. Transfer pricing became relevant in Ukraine with the development of financial and industrial groups. The difference in the tax burden of different countries and the redirection of the total income for taxation to countries with lower taxes or tax avoidance altogether allows international companies to significantly reduce their tax burden. Such a simple and widespread scheme for reducing tax burden requires special attention from any state. Control over transfer pricing in Ukraine was launched in 2013. The principle of «extended hand», the criteria for mutual «connection of persons», the content of controlled operations were reflected in the Tax Code of Ukraine in 2015. The systematization of the regulatory framework for transfer pricing in Ukraine has been carried out in accordance with international standards and Recommendations of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) for multinational corporations and tax services. The controlled volume of business operations now exceeds UAH 10 million. Evading large taxpayers of income tax from paying in preferential tax regimes or reducing its rates by five percent and more than in Ukraine is now controlled by the fiscal service. Large taxpayers can enter into an agreement with the fiscal service of Ukraine for the transparent formation of transfer prices and the conduct of tax operations in the territories of preferential tax regimes.

Key words: *transfer pricing, efficiency, state regulation, developed countries of the world, legislative provision.*

Постановка проблеми. Ціноутворення як економічний інструмент суспільного розподілу відображає елементи вартості суспільного продукту, так і ефективність її інституційного забезпечення. А глобалізаційні процеси, розвиток міжнародної торгівлі, поява на світовому ринку транснаціональних корпорацій наприкінці ХХ століття обумовили проблему трансфертного ціноутворення. Актуальність останнього для України пов'язана передусім зі становленням і розвитком фінансово-промислових груп. Відтак, аналіз проблеми трансфертного ціноутворення сприятиме обґрунтуванню шляхів підвищення його ефективності.

Аналіз досліджень та публікацій показує, що проблема сучасного ціноутворення є предметом численних наукових досліджень, які відображають різні її аспекти. Зокрема, проблемам теорії та практики сучасного ціноутворення присвячені дослідження В.М. Гальперіна, В.Є. Єсіпова, І.А. Єрухимовича, І.В. Ліпсіца, А.Д. Чудакова, Л.О. Шкварчук. Ефективність управління цінами та ціновою політикою знайшла відображення в роботах Т.Г. Євдокимової, Г.А. Маховикової, І.А. Желтякової, С.В. Переверзевої, Я.В. Литвиненка, В.Л. Корінева. Обґрунтування стратегії і тактики ефективного ціноутворення розкрито в роботах Т.Т. Негла, Р.Дж. Долана, Г. Саймона. Практичний досвід дослідження конкурентних цінових переваг підприємства обґрунтовано в роботах М.В. Марна, Е.В. Регнера, К.К. Завади. Дослідження проблем сучасного державного регулювання цін у зарубіжних країнах подано в роботах М.Ю. Лева, Є.Д. Чувиліна, В.Г. Дмитрієвої.

Отже, ефективне ціноутворення сприяє підпорядкуванню виробництва суспільним потребам. А адекватний рівень цін сприяє економічному зростанню, забезпечує ефективне конкурентне середовище, орієнтує виробництво на інноваційний зміст, скорочує витрати виробництва та прискорює обіг виробничого капіталу, підвищує якість товарів і послуг та їх споживчий попит. Однак проблеми трансфертного ціноутворення все ще потребують належного дослідження та висвітлення.

Мета статті. Означений стан проблеми зумовлює потребу аналізу й узагальнення проблем трансфертного ціноутворення з метою підвищення прозорості та ефективності оподаткування великих платників податків – холдингів, фінансово-промислових груп за участю іноземного капіталу, а також наповнення бюджету України. Теоретичні висновки мають бути зроблені з позицій збереження надбань сучасної економічної науки. Мета статті – проаналізувати проблеми трансфертного ціноутворення в Україні та окреслити шляхи підвищення його ефективності.

Виклад основного матеріалу. Трансфертне ціноутворення (ТЦУ) передбачає формування трансфертних цін, найнижчих з економічно обґрунтованих внутрішніх цін, за якими можуть здійснюватися розрахунки між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками об'єднаної групи компаній. Трансфертні ціни можуть суттєво відрізнятися від ринкових. Їх актуальність для транснаціональних компаній та холдингів обумовлена передусім податковими міркуваннями, оскільки податкове навантаження різних країн суттєво різ-

ниться. Відтак, ТЦУ дозволяє перенаправляти загальні прибутки для їх оподаткування в країнах з нижчими податками. А фінансовий менеджмент міжнародного холдингу полягатиме в перерозподілі його прибутку методами трансфертного ціноутворення на користь учасників холдингу з найнижчими ставками оподаткування. Останніми можуть бути офшорні компанії, які не обкладаються податками взагалі. Отже, ТЦУ дозволяє:

- розподіляти сфери впливу між різними структурними одиницями компанії;
- вивозити зароблені дочірніми підприємствами капітали з країн, які обмежують їх рух;
- захоплювати більшу частку ринку за шляхом штучного зменшення вартості виготовленої продукції.

Разом із тим, ТЦУ актуальне не лише для великих платників податків, але й для представників малого та середнього бізнесу, оскільки зменшення податкових зобов'язань здійснюється в межах чинного законодавства. Його наслідком є збільшення прибутку підприємства, який визначається на основі його суб'єктивної оцінки.

ТЦУ було започатковано в США та законодавчо закріплено в Податковому кодексі правилом «втягнутої руки» (*arm's length principle*), яке передбачає сторонню, неупереджену оцінку умов угод, укладених між взаємозалежними платниками податків, з метою підвищення ефективності оподаткування.

Разом із тим, законодавчий досвід трансфертного ціноутворення більшості країн світу використовує Рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з ТЦУ для багатонаціональних корпорацій та податкових служб. Для України проблема ТЦУ набула особливої актуальності починаючи з 2013 року, коли в ході реформування податкового законодавства в Податковому кодексі були запроваджені трансфертні ціни.

Наприклад, експорт/імпорт товарів через офшорну компанію для цільового підвищення або зниження закупівельної ціни товару чи послуги. Однак, така проста та поширена схема зниження податкового навантаження потребує особливої уваги з боку будь-якої держави. Тому аналіз світового досвіду ТЦУ сприятиме його впорядкуванню в Україні.

Так, Податковий кодекс Франції не передбачає контролю над трансфертами прибутків підприємств, які сплачують податки в країнах з пільговим оподаткуванням. Однак, бухгалтерську звітність крупних підприємств, які користуються ТЦУ, законодавчо детально контролюють податкові органи.

Норвегія навпаки, здійснює ретельний моніторинг потоків капіталів національних корпорацій шляхом посиленого контролю сплати податків у інших країнах.

Об'єктами пильного моніторингу податкових органів Казахстану є ТЦУ певних товарів і послуг. В ході постійних перевірок податкові служби використовують законодавчо закріплені повноваження щодо офіційних запитів державних органів правопорядку, банків, страхових, аудиторських компаній, учасників ринку цінних паперів тощо. А в разі виявлення порушень ТЦУ застосовуються адміністративні покарання та штрафні санкції.

Практика ТЦУ Португалії, Іспанії, Аргентини, Бразилії передбачає процедуру додаткового податкового контролю трансфертних цін у разі угоди з резидентом, який має податкові пільги.

Податкове законодавство Австралії та Канади передбачає адміністративне фінансове покарання в разі виявлення порушення принципу «втягнутої руки». А Податковий кодекс Білорусі обумовлює сплату офшорного збору.

Контроль над ТЦУ в Україні було започатковано лише в 2013 році, коли в Податковому кодексі було законодавчо закріплено поняття трансфертної ціни, трансфертних операцій, критеріїв їх формування, що було лише фактичним перетворенням «звичайної» ціни на «трансфертну».

Зміни до Податкового кодексу України 2015 року законодавчо відобразили згаданий вище принцип «втягнутої руки», критерії взаємної «пов'язаності осіб», визначили зміст контрольованих операцій, що сприяло загальній систематизації нормативної бази стосовно ТЦУ та його наближенню до діючих світових стандартів і Рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з ТЦУ для багатонаціональних корпорацій та податкових служб.

І врешті, формування механізмів, методики аналізу та процедур контролю ТЦУ в 2017 році набуло суттєвого законодавчого розвитку. Так, відповідно до статті 39 Податкового кодексу України, контрольований обсяг господарських операцій між офіційним представництвом і нерезидентом становить 10 млн грн і вище та повинен відображатися в бухгалтерському звіті.

Разом із тим, розширено перелік з 65 до 85 країн і територій, на яких здійснюється контроль операцій резидентів ТЦУ, діють пільгові режими оподаткування та дозволяють господарським

суб'єктам уникати податку на прибуток або сплачувати його за нижчою на п'ять і більше відсотків ставкою, ніж в Україні.

Отже, до попереднього переліку додалися такі країни, як Бурунді, Гваделупа, Гватемала, Грузія, Республіка Джибуті, Співдружність Домініки, Домініканська Республіка, Естонія, Іран, Куба, Лаос, Латвія, Ліван, Маврикій, Мальта, Марокко, Монако, Об'єднані Арабські Емірати, Пуерто-Ріко, Самоа, Сінгапур, Угорщина. Водночас вилучено Королівство Лесото та Французьку Гвіану.

Розширені й терміни підготовки звітної документації з ТЦУ, яка, починаючи з 1.01.18 року, подається до Державної фіскальної служби не раніше 1 жовтня наступного року, в якому здійснювалися відповідні контрольовані операції.

Економічно вигідною для господарських суб'єктів є і закріплена законодавчо можливість самостійно корегувати ціни контрольованих операцій, здійснених у 2015 та 2016 роках до мінімального або максимального значення їх рентабельності в порівнянні з таким же корегуванням до медіанного значення в ході контрольної перевірки податковими органами.

Незважаючи на те, що у складі українських фінансово-промислових груп є іноземні торговельні підприємства з низьким рівнем оподаткування (Кіпр, Люксембург, Нідерланди, Ірландія, Швейцарія), а у складі українських владних структур є представники фінансово-промислових груп було розпочато скорочення списку «офшорних зон».

Тому такі країни як Швейцарія, Грузія, Мальта, Ліван, ОАЕ, Сінгапур, Марокко, Ямайка, Гваделупа стали контрольованими зонами. Оскільки, за даними митної статистики визначальною експортною базою України тривалий час залишалася Швейцарія. Так, обсяг експорту до цієї країни в 2014 році становив – 136,5 млрд. грн, що склало 32,3% загального експорту країни. При цьому величина податку на прибуток в офшорних кантонах Швейцарії складає 8%, а в умовах холдингової діяльності – 4%.

Об'єднані Арабські Емірати займають четверте місце за рівнем експорту з України. При цьому величина експорту до ОАЕ склала 21,2 млрд. грн. Ця держава не має загальної ставки податку на прибуток, кожний емірат формує власну податкову політику та ставки оподаткування. Так, наприклад, податок на прибуток в еміраті Дубай відсутній взагалі.

Разом із тим, законодавство Лівану дозволяє створювати офшорні акціонерні компанії з обме-

женою відповідальністю, які дозволяють здійснювати господарську діяльність поза межами країни.

Отже, скорочення «переліку офшорів» стало кроком назустріч бізнесу та одночасного підвищення законодавчого врегулювання ТЦУ.

І врешті, формування механізмів, методики аналізу та процедур контролю ТЦУ в 2017 році набуло суттєвого законодавчого розвитку. Так, відповідно до статті 39 Податкового кодексу України, контрольований обсяг господарських операцій між офіційним представництвом і нерезидентом становить 10 млн. грн. і вище та повинен відображатися в звіті.

Разом із тим, уточнено та розширено перелік з 65 до 85 країн і територій, на яких контролюються операції з резидентами ТЦУ, діють пільгові режими оподаткування, які дозволяють господарським суб'єктам уникати податку на прибуток або сплачувати його за нижчою на п'ять і більше відсотків ставкою, ніж в Україні. Отже, до попереднього переліку додалися такі країни, як Бурунді, Гваделупа, Гватемала, Республіка Джибуті, Співдружність Домініки, Домініканська Республіка, Естонія, Іран, Куба, Лаос, Латвія, Ліван, Маврикій, Мальта, Марокко, Монако, Об'єднані Арабські Емірати, Пуерто-Ріко, Самоа, Сінгапур, Угорщина, Королівство Лесото та Французька Гвіана.

Розширені й терміни підготовки звітної документації з ТЦУ, яка подається до ДФС не раніше 1 жовтня наступного року, в якому здійснювалися відповідні контрольовані операції.

Іншими змінами стосовно ТЦУ є уточнення даних про склад, організаційну структуру та структуру управління компанії із зазначенням загальної кількості працівників компанії й окремих її підрозділів на початок та кінець звітної періоду, сторони контрольованих операцій. Особливої уваги потребують фінансові показники визначення рентабельності контрольованих операцій, які повинні бути підтверджені даними фінансової та бухгалтерської звітності платника податків та його контрагента.

Позитивною новацією для платників податків є й запровадження процедури попереднього узгодження ТЦУ, яка дозволяє відповідним платникам податків укласти угоду з Державною фіскальною службою щодо процедури формування цін товарів контрольованих операцій (Advance Pricing Arrangements). Термін дії означеної угоди може поширюватися на весь звітний період за згодою сторін. А в разі дотримання великим платником податків принципу «ви-

тягнутої руки», умов угоди, незмінності погоджених критеріїв контрольованих операцій дію угоди можна продовжити на новий термін.

Разом із тим, означена угода закріплює гарантії стабільності в разі зміни податкового законодавства, припинення дії або втрати статусу великого платника податків. Означені новації узагальнюють позитивний світовий досвід ТЦУ й укладання Advance Pricing Arrangements та сприятимуть ефективному діалогу між великими платниками податків та ДФС.

Контроль над ТЦУ здійснюється на основі:

- порівняння неконтрольованої ринкової ціни на товари-аналоги;
- ринкової ціни перепродажу посередниками;
- методу ціноутворення «витрати плюс»;
- порівняння чистого прибутку підприємства;
- порівняння розподілу прибутку.

При цьому платник податку використовує найбільш прийнятний та особисто доцільний метод. Однак, незалежно від використаного методу порівняння цін визначається їх ринковий діапазон.

Висновки

Таким чином, зміни чинного законодавства спрямовані на подальше вдосконалення ТЦУ, підвищення його прозорості й ефективності для великих українських компаній та Державної фіскальної служби. Це свідчить про доцільність запровадження державного податкового контролю, механізмів порівняння трансфертних цін з реальними ринковими, а в разі виявлення відхилень більше, ніж на 20% виноситься рішення про доплату податку орієнтуючись на рівень на ринкових цін.

Разом із тим, потребують законодавчого врегулювання та залишаються суперечливими проблеми:

- процедури моніторингу та контролю ТЦО;
- видів та термінів перевірок підприємств податковими контрольними службами, оскільки поточні терміни проведення перевірок повертають бізнес у 90- роки;
- уточнення поняття «опитування працівників», яке можна здійснювати методами анкетування, щорічного моніторингу та в ході планових перевірок підприємства, в ході яких підприємство зобов'язано забезпечити можливість проведення опитування всіх співробітників або їх частини;
- підстав для проведення перевірок податкових служб, оскільки діючі норми дозволяють їх здійснювати незалежно від того, чи зданий податковий звіт, чи є в ньому зауваження щодо порушень

ціноутворення, чи є відхилення від законодавчо встановленого рівня цін для оподаткування і чи можливо їх уникнути.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України. Закон № 2755–VI від 02.12.2010 «Голос України» зі змінами і доповненнями (Закон України № 2245 від 12.01.2018 р.
2. <https://drive.google.com/file/d/1q6pYJ8UAetLwBT7-F0880Sn8HTFk14qP/view>
3. <https://daily.rbc.ua/rus/show/takoe-transfertnoe-tsenoobrazovanie-1443109942.html>
4. <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006860-transfertne-tsinoutvorennya-9>
5. Державна фіскальна служба України [State Fiscal Service of Ukraine]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>. (in Ukrainian)

References

1. The Tax Code of Ukraine. Law No. 2755–VI of 02.12.2010 «Voice of Ukraine» with amendments and supplements (Law of Ukraine No. 2245 of 01.12.2018.
2. <https://drive.google.com/file/d/1q6pYJ8UAetLwBT7-F0880Sn8HTFk14qP/view>
3. <https://daily.rbc.ua/rus/show/takoe-transfertnoe-tsenoobrazovanie-1443109942.html>
4. <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006860-transfertne-tsinoutvorennya-9>
5. The State Fiscal Service of Ukraine. – [Electronic resource]. – Access mode: <http://sfs.gov.ua>. (in Ukrainian)

Дані про автора

Андрусь Ольга Іванівна,

доцент кафедри економіки і підприємництва, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»
e-mail: olgaiandrus@gmail.com

Данные об авторе

Андрусь Ольга Ивановна,

доцент кафедры экономики и предпринимательства, Национальный технический университет Украины «Киевский политехнический институт имени Игоря Сикорского»
e-mail: olgaiandrus@gmail.com

Data about the author

Olga Andrus,

Ph.D., Associate professor of the Department of Economics and Entrepreneurship, Faculty of Management and Marketing National Technical University of Ukraine «Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute»
e-mail: olgaiandrus@gmail.com