

УДК: 336.221 + 338.57  
JEL Classification: M 41  
doi: 10.31767/nasoa.3.2019.04

**О. А. ЮРЧЕНКО,**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і оподаткування

E-mail: alexdekan@ukr.net,  
ORCID: 0000-0002-8447-6510;

**О. А. СВИРИДА,**

старший викладач кафедри обліку і оподаткування,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту

E-mail: svuruda\_a@ukr.net  
ORCID: 0000-0003-0104-792X,

### **Роль ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання**

*У статті розкрито сутність проблеми ціноутворення у частині визначення бази оподаткування для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами, які нараховуються та сплачуються суб'єктами господарювання на загальній системі оподаткування. Розкрито роль звичайної та ринкової ціни під час обчислення бази оподаткування загальнодержавних податків: податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизного податку та податку на доходи фізичних осіб. Обґрунтовано етапи проведення експертної оцінки майна та майнових прав у відповідності до законодавчих та нормативно-правових актів. Визначено поняття трансфертного ціноутворення, яке виникає під час правочинів резидентів із нерезидентами, що підлягають контролю з боку податкових органів із метою протидії мінімізації податку на прибуток. Уточнено критерії визнання операцій контрольованими та розглянуто методи розрахунку трансфертних цін.*

**Ключові слова:** ціноутворення, трансфертне ціноутворення, трансфертні ціни, податкові зобов'язання, контрольовані операції, податок на прибуток, звичайна ціна, ринкові ціни.

**А. А. ЮРЧЕНКО,**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри учета и налогообложения,

**Е. А. СВИРИДА,**

старший преподаватель кафедры учета и налогообложения,  
Национальная академия статистики, учета и аудита

### **Роль ценообразования в налогообложении деятельности субъекта хозяйствования**

*В статье раскрыта сущность проблемы ценообразования в части определения базы налогообложения для расчета налоговых обязательств по налогам и сборам, которые начисляются и платятся субъектами хозяйствования по общей системе налогообложения. Раскрыта роль обычной и рыночной цены во время расчета базы налогообложения общегосударственных налогов: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, акцизного налога и налога на доходы физических лиц. Обоснованы этапы проведения экспертной оценки имущества и имущественных прав в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами. Определено понятие трансфертного ценообразования, возникающего во время правовых сделок резидентов с нерезидентами, которые подлежат контролю со стороны налоговых органов с целью противодействия минимизации налога на прибыль. Уточнены критерии признания операций контролируемыми и рассмотрены методы расчета трансфертных цен.*

© О. А. Юрченко, О. А. Свирида, 2019

**Ключевые слова:** ценообразование, трансфертное ценообразование, трансфертные цены, налоговые обязательства, контролируемые операции, налог на прибыль, обычная цена, рыночные цены.

**O. YURCHENKO,**  
PhD (Economics),  
Associated Professor of Accounting  
and Taxation Department,  
**O. SVYRYDA,**  
Senior Lecturer of Accounting  
and Taxation Department,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### **The Role of Pricing in Taxation of Business Enterprises**

*The problem of pricing is elaborated with respect to setting the tax base for calculating tax obligations (taxes and duties) assessed and paid by business enterprises by the general tax system. The role of the regular market price when calculating the tax base for national taxes (profit tax, value added tax, excise tax and tax on incomes of physical persons) is highlighted.*

*It is shown that valuation of assets (property rights) is the process of estimating their cost on the date of valuation by the established procedure. The valuation can be performed by entities charged with valuation (legal entities, physical persons – entrepreneurs, state power bodies or local power bodies). Subject to valuation are assets (movable and immovable) and property rights (e. g. intellectual property rights, rights for use of nature resources etc.). The cases of obligatory expert valuation of assets are clarified in the course of the study; the valuation phases are substantiated in conformity to the national standards on valuation of assets and property rights.*

*The notion of transfer pricing, occurring in time of transactions involving residents and non-residents that are subject to control by tax bodies in order to combat minimization of income tax, is defined. Economic transactions with a non-resident counterparty are identified as controlled ones by a payer of profit tax, when their result has no effect for a taxation object. An economic transaction will be identified as a controlled one, when it complies with two criteria set by the Tax Code of Ukraine: cost criterion (the volume of annual income and the volume of transactions with a counterparty) and status criterion (what is non-resident, whether or not it is related with a Ukrainian tax payer, where it is registered, what is its organizational and legal form, whether or not it pays profit tax and by what rate). The controlled transactions are subject to audit for the compliance of their prices with “arm’s length” principles, with the possibility of adjusting a transaction price for purposes of profit taxation in case of noncompliance.*

*International and national law establishes five main methods for price determination in the controlled transactions. The choice of method and taxed party depends on the essence of transaction and the character of its parties’ interactions. The article gives a description of methods for calculating transfer prices used by tax bodies for auditing the correctness of estimated profit tax in the controlled transactions. The authors believe that the top one is the method of comparative non-controlled price, because it can be used when performing transactions on sales of goods with mass-scale demand, for which it is easier to find the data on analogous transactions of other companies on the commodity market and compare the conditions of such economic transactions.*

**Keywords:** pricing, transfer pricing, transfer prices, tax obligations, controlled transactions, profit tax, regular price, market prices.

**Постановка проблеми.** В умовах сьогодення важливою проблемою для суб'єкта господарювання залишається мінімізація податкового навантаження, що дозволило би бізнесу розвиватися, створювати робочі місця і сприяючи економічному зростанню. Однак держава, надаючи стимул в частині зменшення ставок податків, водночас розширює базу оподаткування з окремих податків і зборів, створює перешкоди для надходження іноземних інвестицій у країну через нерівномірне податкове навантаження між платниками податку, сплату корупційного податку, проведення перевірок.

Базою оподаткування податків і зборів є вартісне або грошове вираження об'єкта оподаткування. Виходячи з цього вартість товарів (виконаних робіт, наданих послуг) прямо залежить від їх звичайної, ринкової чи максимальної роздрібної ціни.

Вагоме місце в системі ціноутворення належить трансфертним цінам. Варто зауважити, що питання трансфертного ціноутворення попадає під контроль з боку податкових органів, оскільки платник податків прагне мінімізувати свої податкові зобов'язання з податку на прибуток шляхом застосування різних способів перенесення об'єкта оподаткування між пов'язаними (асоційованими) підприємствами з однієї юрисдикції до іншої задля отримання податкової вигоди. Виходячи з цього питання ролі ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання є актуальним і потребує докладного вивчення.

**Метою статті** є формування авторського бачення щодо сутності проблеми впливу ціноутворення на процес розрахунку платником податків податкових зобов'язань.

**Виклад основного матеріалу.** У відповідності до Господарського кодексу України, ціна – це виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових і немайнових прав), предмет продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, використовуваних у системі оподаткування [1].

Ціни бувають двох видів: вільні та регульовані державою. Останні встановлюються на товари, які впливають на загальний рівень та динаміку цін і мають істотне соціальне значення, а також на товари, виготовлені суб'єктами господарювання – монополістами. Вільні ціни встановлюються самостійно суб'єктами господарювання за згодою сторін на всі товари, крім тих, на які поширюється державне регулювання цін.

Базою для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами є ціна на товари, роботи (послуги). Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК), для розрахунку застосовується звичайна, ринкова, максимальна роздрібна ціна (рис. 1).



**Рис. 1. Види ціни для розрахунку податкових зобов'язань за податками і зборами**

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Розглянемо найпоширеніші операції платників податків і порядок застосування цін для визначення бази оподаткування за такими операціями (табл. 1).

**Порядок застосування ціни на товари (роботи, послуги) в частині  
їх оподаткування загальнодержавними податками**

№ з/п	Найменування операцій	Порядок застосування цін
1	2	3
<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>		
	Надання доходу в негрошовій формі	Базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайною ціною, із застосуванням натурального коефіцієнта (пп. 164.5 ПК).
	Безплатне отримання товарів (робіт, послуг)	База оподаткування визначається виходячи з вартості товарів (робіт, послуг), розрахованої за правилами звичайної ціни (пп. "е" пп. 164.2.17 ПК).
	Продаж нерухомості	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта (пп. 172.3 ПК).
	Продаж рухомого майна (крім легкових авто, мотоциклів, мопедів)	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче від оціночної вартості об'єкта, визначеної згідно із законом (пп. 173.1 ПК).
	Придбання протягом 30 днів після продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав) або деривативів пакету ідентичних цінних паперів (корпоративних прав) або деривативів	Вартість придбаного пакету для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче від ціни проданого пакету (пп. 170.2.4 ПК).
	Продаж (обмін) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда	Доход визначається виходячи із ціни договору, але не нижче від середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижче його оціночної вартості (на вибір платника податків) (пп. 173.1 ПК).
<b>Акцизний податок</b>		
	Реалізація підакцизних товарів, вироблених / завезених на митну територію України	База оподаткування при використанні адвалорних ставок визначається виходячи з максимальних роздрібних цін на товари (продукцію) (пп. 214.1.1 ПК).
<b>Податок на додану вартість</b>		
	Постачання товарів (послуг)	Податкові зобов'язання продавця визначаються виходячи з договірної вартості товарів (послуг). При цьому база оподаткування не може бути нижче: <ul style="list-style-type: none"> <li>– ціни придбання таких товарів (послуг), звичайних цін при постачанні самостійно виготовлених товарів (послуг);</li> <li>– балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, яка склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюється постачання необоротних активів (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни). Виняток: постачання товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; постачання газу для потреб населення (пп. 188.1 ПК).</li> </ul>

1	2	3
		Податковий кредит покупця визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг) (пп. 198.3 ПК).
	Продаж б/у товарів, придбаних у неплатників ПДВ за договорами, що передбачають перехід права власності на такі товари	Базою оподаткування є додатна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів. При цьому ціна продажу старого транспортного засобу визначається: – для осіб, не зареєстрованих як платники податків, – виходячи із ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого засобу, розрахованої суб'єктом оціночної діяльності; – для платників податків – виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайної ціни (пп. 189.3 ПК).
	Імпорт товарів	Базою обкладення ПДВ є договірна вартість товару, але не нижче від митної вартості з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті та включенню в ціну товарів (пп. 190.1 ПК).
	Надання послуг нерезидентом на митній території України у випадку, якщо договором: – передбачена оплата	База оподаткування визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості таких послуг з урахуванням податків і зборів (за винятком ПДВ), які включаються в ціну товару (пп. 190.2 ПК).
	– не передбачена оплата	База оподаткування визначається виходячи зі звичайної ціни на такі послуги без урахування податку (пп. 190.2 ПК).
	Ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податків	Податкові зобов'язання розраховуються виходячи зі звичайної ціни основних засобів, але не нижче їх балансової вартості на момент ліквідації (пп. 189.9 ПК). Податкові зобов'язання не нараховуються, якщо основні засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням унаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податків, у т. ч. у випадку розкрадання основного засобу, що підтверджується згідно із законодавством, або коли платник податків подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розбирання або перетворення основних засобів іншим способом, у результаті чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.
	Умовне постачання при анулюванні реєстрації платником ПДВ	Податкові зобов'язання за товарами/послугами, необоротними активами, які не були використані в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності на дату анулювання і суми ПДВ за якими були включені до податкового кредиту, визначаються виходячи зі звичайних цін. (пп. 184.7 ПК).
<b>Податок на прибуток</b>		
	Здійснення контрольованих операцій, перелічених у ст. 39 ПК	Проводяться коригування фінансового результату згідно з п. 140.5 ПК з урахуванням визначення цін за правилом “витагнутої руки” (пп. 140.5 ПК).

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Досліджуючи питання ціноутворення у системі оподаткування, зосередимо увагу на звичайній ціні.

Установлена ціна на товари (роботи, послуги) вважається звичайною для платника податку в таких випадках:

– якщо ціни на товари (послуги) підлягають державному регулюванню, звичайною вважається ціна, визначена за правилами такого регулювання. Це правило не діє у випадках, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. Тоді звичайною є договірна ціна, але не нижче від мінімальних або індикативних цін;

– при постачанні товару проводиться його обов'язкова оцінка, вартість об'єкта оцінки вважатиметься звичайною ціною;

– якщо товар продається з публічних торгів, звичайною вважається ціна, яка склалася за його результатами. Натомість обов'язковість проведення такого аукціону повинна бути передбачена законом;

– якщо товар (роботи, послуги) поставляється за форвардним або ф'ючерсним контрактом, звичайною буде ціна, яка відповідає форвардній або ф'ючерсній ціні на дату укладання контракту;

– у випадку примусового продажу (відчуження) майна, переданого в заставу позичальником із метою забезпечення вимог кредитора, звичайною буде ціна, що сформувалася в момент такого продажу.

Отже, договірна ціна вважається звичайною, якщо відповідає рівню ринкових цін. На думку контролюючих органів, при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість слід керуватися саме ринковою ціною.

Ринковими є ціни, які склалися на ринку ідентичних товарів, а при їх відсутності – однорідних.

Під ідентичними товарами слід розуміти товари, які мають однакові з оцінюваними товарами ознаки: фізичні характеристики, якість і репутація на ринку, країна виробництва, виробник [11]. Наприклад, холодильник Samsung RB41 білого кольору та холодильник Samsung RB41 сірого кольору – ідентичні товари, оскільки ці холодильники мають однакові характеристики та одного виробника.

Однорідні товари не є ідентичними, але при цьому мають схожі характеристики, ціна даються з подібних компонентів і виконують однакові функції в порівнянні з оцінюваними товарами та виступають комерційно взаємозамінюваними. З метою визначення однорідних товарів на практиці використовують такі ознаки: наявність торговельної марки; якість та ділова репутація на ринку; виробник та країна походження товару; рік виробництва; новий товар чи такий, що був в ужитку; строки придатності. Наприклад, такий товар як парова праска від різних виробників, має однакові характеристики, але випускається різними виробниками, а тому має різні торговельні найменування. Виходячи із цих критеріїв парова праска виступає однорідним товаром.

Джерелами інформації про стан ринкових цін для платників податку є: дані державних органів статистики; ціни спеціалізованих бірж із торгівлі окремими видами продукції; інтернет-сайти; інформація від податкових органів інших країн; пояснення платника податків, отримані на запит Державної податкової служби України щодо обґрунтування звичайної ціни.

Залишається дискусійним питання в частині виконання норми ПК, зокрема пп. 14.1.71, "...якщо не доведене зворотнє, уважається, що звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін" [11]. Не зрозуміло, хто має доводити цей факт. На думку фіскальних органів, у відповідності до Листа ДФС України від 15.08.2016 р. № 27600, при проведенні документальної перевірки виробника товарів (послуг) у частині застосування ним звичайної ціни при визначенні Державною фіскальною службою України бази обкладення ПДВ (у випадку виявлення невідповідності цін такого виробника рівню ринкових), зобов'язана не лише зафіксувати цей факт в акті перевірки, а й обґрунтувати, чому, на думку її експертів, ціна виробника не відповідає ринковій, із посиланням на відповідні джерела інформації [4].

Вважаємо, що джерелами документального підтвердження обґрунтованості договірних цін в частині визначення бази оподаткування ПДВ залежно від господарської ситуації можуть бути:

- внутрішні документи платника податку: наприклад, наказ про формування цінової політики підприємства або положення про ціноутворення;
- інформація про ринкові ціни із зовнішніх джерел (оголошення, рекламні прайс-листи, статистичні дані, результати маркетингових досліджень ринку тощо).

Розглянемо на прикладі порядок визначення й обґрунтування ціни для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ. Так, компанія АТОН Group, реалізує товар власного виробництва (твердопаливні котли) за ціною нижче від собівартості, оскільки товар застарів і не може бути проданий за іншою ціною. Постає питання про те, як, підприємству обґрунтувати звичайність ціни продажу.

Насамперед зазначимо, що базою обкладення ПДВ у випадку продажу самостійно виготовлених товарів є договірна ціна, але не нижча від звичайної ціни (п. 188.1 ПК) [11]. Остання, як ми з'ясували, відповідає рівню ринкових цін. Собівартість реалізованих твердопаливних котлів включає витрати, прямо пов'язані з їх виробництвом. Це означає, що собівартість товару не завжди може відповідати ціні, яка склалася на ринку таких ідентичних або однорідних товарів. У нашій ситуації договірна ціна товару відповідає рівню ринкових цін, тому вона й буде базою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ, навіть незважаючи на те, що ця ціна нижча від собівартості. Обґрунтованість установленої ціни можна підтвердити, наприклад, у наказі по підприємству, вказавши в ньому, що таку ціну продажу товару диктує ринок, оскільки за більш високою ціною (наприклад, у розмірі собівартості) цей товар не може бути проданий.

Досліджуючи питання ролі ціноутворення в частині оподаткування, зосередимо увагу на експертній оцінці майна, яка необхідна при проведенні суб'єктом господарювання різних правочинів, визначенні величини збитків, розміру відшкодування тощо.

Порядок проведення оцінки майна та майнових прав, які належать фізичним та юридичним особам, регулюється Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [2]. Методологічні засади проведення експертної оцінки майна представлено у Національних стандартах із оцінки майна і майнових прав, включаючи:

- Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” [5];
- Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна” [6];
- Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів” [7];
- Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності” [8];

Під незалежною оцінкою майна слід розуміти оцінку майна, яку проводить суб'єкт оціночної діяльності. Оцінка майна (майнових прав) – процес визначення його вартості на дату оцінки за встановленою процедурою [2]. Саме таку оцінку називають експертною.

Незалежній експертній оцінці підлягають такі види майна: будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини); машини; обладнання; транспортні засоби; паї; цінні папери; нематеріальні активи (у т. ч. об'єкти інтелектуальної власності); цілісні майнові комплекси всіх форм власності. Будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, (наприклад, права, які є складовою права власності, права на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) підлягають оцінці.

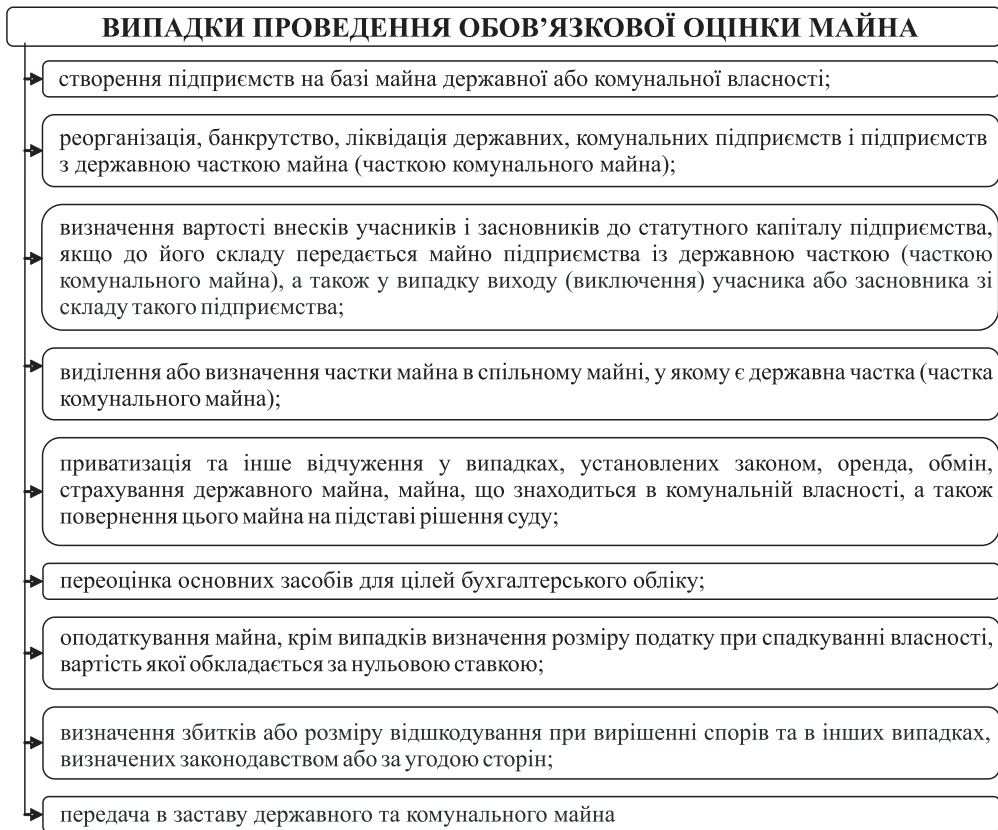
Датою оцінки вважається дата, станом на яку проводиться оцінка майна та визначається його вартість. Нормативно-правовими актами з оцінки майна можуть бути передбачені строки дії звіту про оцінку майна (акта оцінки майна) від дати оцінки або дати її затвердження (узгодження) замовником [2].

Оцінка майна може проводитися в обов'язковому порядку (рис. 2) та за бажанням фізичної або юридичної особи на підставі договору на вимогу однієї зі сторін договору або за угодою сторін.

Більшість випадків проведення оцінки майна, які представлені на рис. 2, стосується державних і комунальних підприємств, однак і приватні компанії іноді звертаються до оцінювачів майна (наприклад, при здійсненні оподатковуваних операцій із майном).

Суб'єктами оціночної діяльності можуть бути:

- зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи-підприємці та юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у складі яких є хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності;
- органи державної влади та місцевого самоврядування, що мають повноваження на здійснення оціночної діяльності. Однак такий суб'єкт оцінки може проводити оцінювання державного та комунального майна [2].



**Рис. 2. Випадки обов'язкової оцінки майна**

Джерело: узагальнено авторами на основі [2]

Оцінка майна приватної власності проводиться винятково підприємцями або юридичними особами, які займаються оціночною діяльністю. Державним органам та органам місцевого самоврядування оцінювати таке майно заборонено.

Незалежна оцінка майна проводиться у два етапи:

- 1) підготовчий (у ході якого оцінювач знайомиться з об'єктом оцінки, визначає базу оцінки, подає замовнику пропозиції щодо істотних умов договору);
- 2) проведення оцінки майна, що передбачає таку послідовність:
  - оформлення договору оцінки майна;
  - ознайомлення з об'єктом оцінки, збирання і оброблення вихідних даних;
  - ідентифікація об'єкта оцінки та пов'язаних із ним прав, аналіз можливих обмежень і застережень, які можуть супроводжувати процедуру оцінки, і використання його результатів;
  - вибір методів і процедур для оцінки майна;
  - узгодження результатів оцінки, отриманих за допомогою різних методичних підходів;
  - формування звіту про оцінку майна [5].

Документальним оформленням результатів переоцінки майна є складання звіту про оцінку майна, який містить дані про вартість майна та підтверджує факт вико-



нання оцінювачем процедури з оцінки майна відповідно до умов договору. Такий звіт містить розділи, які розкривають зміст проведених процедур і використаної нормативно-правової бази з оцінки майна, та підписується оцінювачами, які безпосередньо оцінювали майно, і скріплюється підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності [2].

Звіт про оцінку майна може бути складений у повній або короткій формі. Повна форма передбачає подання інформації про опис об'єкта оцінки, дату оцінки та дату закінчення складання звіту, мету звіту та обґрунтування вибору відповідної бази оцінки. Звіт у короткій формі містить етапи проведення незалежної оцінки майна, виконані оціночні процедури, висновок про вартість [5].

Досліджуючи роль ціни у розрахунку податкових зобов'язань, варто зосередити увагу на трансфертному ціноутворенні. Трансфертні ціни в сучасній ринковій економіці є поширеним варіантом ціноутворення, який набув найбільшого застосування під час здійснення операцій так званої внутрішньофірмової торгівлі (торгівля між відділеннями транснаціональних компаній).

Трансфертне ціноутворення – це перенесення об'єкта оподаткування між пов'язаними (асоційованими) підприємствами з однієї юрисдикції до іншої заради отримання податкової вигоди. Виходячи з цього під контроль з боку ДПС підпадають господарські операції, у результаті виконання яких завищуються витрати або занижуються доходи, що в остаточному підсумку впливає на величину податку на прибуток.

Контрольованою є господарська операція платника податків, якщо вона може впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток й одночасно задовольняє два критерії (пп. 39.2.1.7 ПК):

- загальний доход платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний звітний рік;
- обсяг операцій платника податків із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за винятком непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [11].

Прикладами контрольованих операцій є:

- експорт (реалізація за кордон) товару нерезиденту, пов'язаному з резидентом, за заниженою ціною у порівнянні з ринковими цінами, що в подальшому зменшує доход резидента і негативно впливає на оподаткування його прибутку.
- операції з формування статутного капіталу вітчизняного підприємства внесками нерезидента у вигляді основних засобів. Варто зауважити, що величина амортизації таких основних засобів формує витрати резидента і негативно впливає на об'єкт обкладення податком на прибуток.

Вартісні критерії визнання господарської операції платника податку контрольованою зображено на рис. 3.

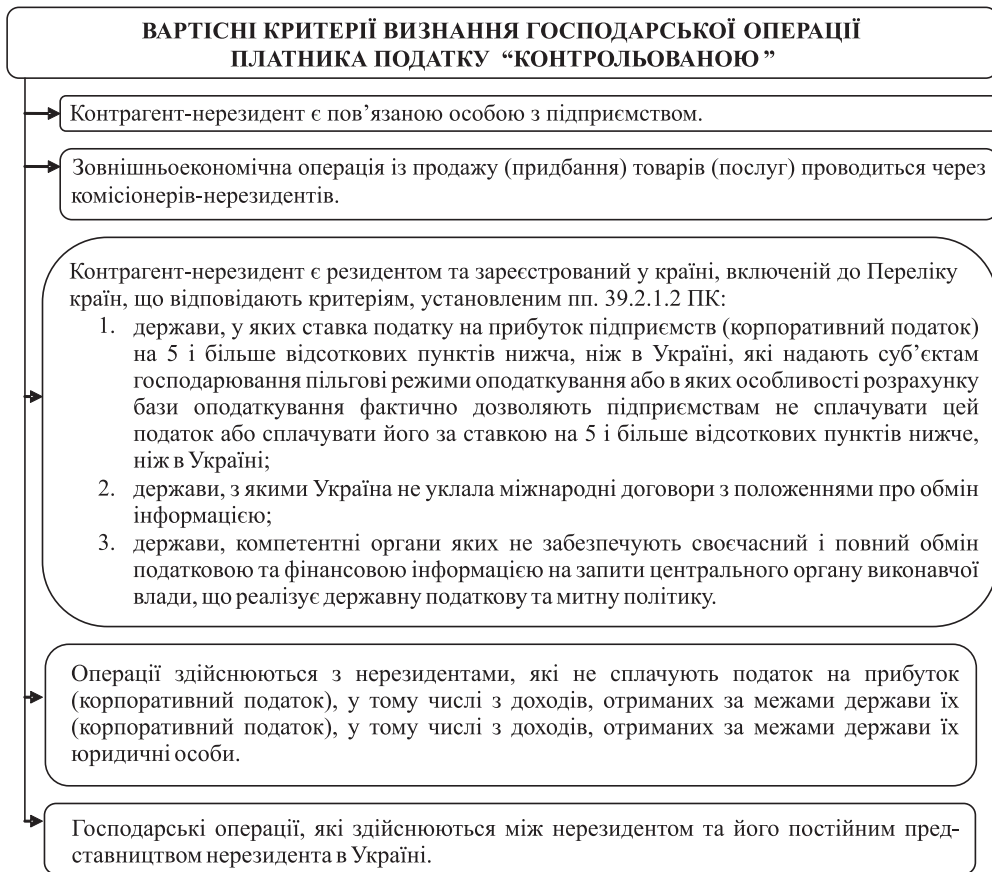
Контрольовані операції перевіряються на відповідність їх цін принципу “витагнутої руки”, і в разі невідповідності можливе коригування ціни операції для цілей оподаткування податком на прибуток.

На практиці принцип “витагнутої руки” полягає в тому, що порівнюється ціна, використана в контрольованих операціях, із ціною, яка мала місце в зіставних неконтрольованих операціях, здійснених цим самим або іншим платником податку, у тому числі його контрагентом. Мета такого зіставлення – виявити факти заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток у правочинах між пов'язаними компаніями, які застосовують трансфертні ціни, переносячи об'єкт оподаткування на ту компанію, яка працює в юрисдикції з меншою ставкою податку на прибуток.

При аналізі контрольованих операцій важливо визначити:

- 1) ознаки, за якими контрольовані операції визнаються зіставними;
- 2) тестовану (досліджувану) сторону для порівняння цін;
- 3) джерела інформації про правочин за ринковими цінами.

Розглянемо більш детально питання про зіставні неконтрольовані операції. У відповідності до пп. 39.5.3.1. ПК, зіставна неконтрольована операція – це операція між двома незалежними сторонами, яка виконує роль зіставної, з точки зору комерційних і фінансових умов, із розглянутою контрольованою операцією [11].



**Рис. 3. Вартісні критерії визнання господарської операції платника податку на прибуток контрольованою**

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

Контрольовані та неконтрольовані операції вважаються зіставними, якщо:

- відмінності між ними не можуть суттєво вплинути на фінансовий результат операції;
- при аналізі цих операцій можуть бути проведені відповідні коригування для усунення істотного впливу таких відмінностей;
- комерційні або фінансові умови проведення цих операцій однакові [11].

Наступним етапом є визначення тестованої (досліджуваної) сторони, яка залежатиме від методу обчислення трансфертних цін. Сторона, яка тестується, обирає сторону: для якої застосування конкретного методу є найбільш доцільним; для якої можна знайти більше зіставних операцій; яка виконує менш складні функції, бере на себе найменші комерційні ризики стосовно контрольованих операцій, не володіє нематеріальними активами, що чинять значний вплив на рівень рентабельності, тощо. Тестованою стороною може виступати як резидент, так і нерезидент України.

Інформаційним забезпеченням для цілей трансфертного ціноутворення є комерційні бази даних, де зібрана придатна для аналізу діяльності компаній інформація, що дозволяє зіставити комерційні та фінансові умови операцій.

Задля правильного застосування трансфертної ціни в контрольованих операціях варто обрати найбільш придатний спосіб її визначення для конкретної операції.

Вітчизняне податкове законодавство визначає п'ять основних методів визначення трансфертних цін, які використовуються фіскальними органами для перевірки правильності обчислення податку на прибуток у контрольованих операціях. Характеристику таких методів наведено в табл. 2.

Вибір методу обчислення трансфертної ціни залежить від суті правочину, характеру взаємодії її сторін. Найбільш пріоритетним є метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Перші три методи, розглянуті у табл. 2, в міжнародній практиці отримали назву “операційні”, четвертий і п’ятий – “методи прибутку від операцій”.

Таблиця 2

**Методи обчислення трансфертних цін, які використовуються податковими органами для перевірки правильності нарахування податку на прибуток у контрольованих операціях**

№ з/п	Назва методу	Коротка характеристика	Практичне застосування
1	2	3	4
	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Ціна товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях порівнюється із ціною аналогічних товарів у зіставних неконтрольованих операціях, які фактично здійснені платником податків – стороною контрольованих операцій (або іншими особами), або на підставі інформації, отриманої із джерел, визначених пп. 39.5.3 ПК (пп. 39.3.1.1, 39.3.3 ПК).	Цей метод застосовується для цілей трансфертного ціноутворення при здійсненні операцій із товарами масового попиту, стосовно яких легше знайти інформацію про ідентичні (аналогічні) операції інших підприємств на ринку товарів (робіт, послуг) та зіставити умови операцій. Метод порівняльної неконтрольованої ціни застосовується для біржових товарів, форвардних або ф’ючерсних контрактів.
	Метод ціни перепродажу	Порівнюється валова рентабельність від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованих операціях, із валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг) у зіставних неконтрольованих операціях.	Метод ціни перепродажу найбільш придатний для торговельних операцій, зокрема при перевірці імпортних операцій дистриб’юторів.
	Метод “витрати плюс”	Ціна операції розраховується виходячи із собівартості, яку визначає продавець, і націнки, зіставної з такою для аналогічних операцій незалежних компаній. Цей метод полягає в порівнянні валової рентабельності собівартості продажів товарів (робіт, послуг) у контрольованих операціях з аналогічним показником рентабельності в зіставних неконтрольованих операціях.	Цей метод використовується, коли пов’язані сторони реалізують одна одній товари, уклали одна з одною договори про спільне використання виробничих потужностей або довгострокові договори постачання, або коли предметом контрольованої операції є надання послуг.
	Метод чистого прибутку	Порівнюється відповідний фінансовий показник рентабельності в контрольованих операціях: або показник чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), або показник рентабельності операційних витрат із відповідним показником у зіставній неконтрольованій операції (одній або декількох).	Цей метод застосовується в разі недостатності інформації для використання методів порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу та ціни “витрати плюс”.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
	Метод розподілу прибутку	Сутність методу полягає в тому, що проводиться перерозподіл отриманого прибутку між учасниками контрольованих операцій так, як це було б у непов'язаних сторін у зіставних операціях за аналогічних умов. Цей метод використовується при наявності істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями цих самих сторін. При цьому враховується, що сторони контрольованих операцій володіють нематеріальними активами, що чинять значний вплив на рентабельність операції (наприклад, правами на користування торгівельними марками).	Для застосування цього методу на практиці потрібно ретельно вивчити економічні показники кожного учасника пов'язаної групи й зіставити з економічними показниками іншої (не пов'язаної з першою) групи підприємств. До економічних показників належать: витрати, понесені кожною стороною, ринкова вартість активів, які використані сторонами, ризики сторін та ін. (пп. 39.3.7.8 ПК).

Джерело: узагальнено авторами на основі [11]

**Висновки.** Підсумовуючи вищевикладене, варто зауважити, що вітчизняним законодавством та міжнародною практикою передбачено п'ять основних методів обчислення трансфертної ціни в контрольованих операціях. Вибір методу та досліджуваної сторони прямо залежить від суті правочину, характеру взаємодії його сторін тощо. Аналізуючи контрольовані операції, податкові органи перевіряють факт заниження доходів чи завищення витрат при здійсненні певного правочину у порівнянні з аналогічним правочином між незалежними компаніями. Отже, метою контролю за трансфертним ціноутворенням є уникнення можливості перенесення оподатковуваного прибутку від одного суб'єкта господарювання до іншого з метою мінімізації податкових зобов'язань із податку на прибуток.

#### Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
3. Закон України “Про ціни та ціноутворення” від 21.06.2012 р. № 5007-VI [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
4. Лист ДФС України від 15.08.2016 р. № 27600/7/99-99-14-02-01-17 “Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок” [Електронний ресурс]. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-ukrainy-vid-150816-r-27600-7-99-99-14-02-01-17>
5. Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”. Затверджений постановою КМУ від 10.09.03 р. № 1440 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>
6. Національний стандарт № 2 “Оцінка нерухомого майна”. Затверджений постановою КМУ від 28.10.2004 р. № 1442 (остання редакція від 15.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>
7. Національний стандарт № 3 “Оцінка цілісних майнових комплексів”. Затверджений постановою КМУ від 29.11.2006 р. № 1655 (остання редакція від 29.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF>
8. Національний стандарт № 4 “Оцінка майнових прав інтелектуальної власності”. Затверджений постановою КМУ від 03.10.07 р. № 1185 (остання редакція від

- 03.10.2007 р.) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>
9. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977. Затверджений постановою КМУ від 27.12.17 р. № 1045 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF>
  10. Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Затверджений постановою КМУ від 04.07.17 р. № 480 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en>
  11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
  12. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій. Затверджений наказом Мінфіну України від 14.08.2015 р. № 706 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>
  13. Про проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства: Постанова КМУ від 21.07.2014 р. № 358 [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/358-2014-%D0%BF>

#### References

1. *Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. No 436-IV* [The Business Code of Ukraine from 16.01.2003 No 436-IV]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
2. *Zakon Ukrainy "Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini" vid 12.07.2001 r. No 2658-III* [The Law of Ukraine "Valuation of property, property rights, and professional valuating activities in Ukraine" from 12.07.2001 No 2658-III]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> [in Ukrainian].
3. *Zakon Ukrainy "Pro tsiny ta tsinoutvorennia" vid 21.06.2012 r. No 5007-VI* [The Law of Ukraine "Prices and pricing" from 21.06.2012 No 5007-VI]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17> [in Ukrainian].
4. *Lyst DFS Ukrainy vid 15.08.2016 r. No 27600/7/99-99-14-02-01-17 "Pro zastosuvannia zvychnoi tsiny pry vyznachenni bazy obkladennia PDV u khodi dokumentalnykh perevirok"* [Letter of the State Fiscal Service of Ukraine from 15.08.2016 No 27600/7/99-99-14-02-01-17 "Use of the regular price in setting the basis for value added tax in time of documentary audits]. Retrieved from <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-ukrainy-vid-150816-r-27600-7-99-99-14-02-01-17> [in Ukrainian].
5. *Natsionalnyi standart No 1 "Zahalni zasady otsinky maina i mainovykh prav"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 10.09.03 r. No 1440* [National standard No 1 "General principles for valuation of property and property rights", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 10.09.03 No 1440]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF> [in Ukrainian].
6. *Natsionalnyi standart No 2 "Otsinka nerukhomoho maina"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 28.10.2004 r. No 1442 (ostannia redaktsiia vid 15.04.2015 r.)* [National standard No 2 "Valuation of immovable property", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 28.10.2004 No 1442 (last revision 15.04.2015)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF> [in Ukrainian].
7. *Natsionalnyi standart No 3 "Otsinka tsilisykh mainovykh kompleksiv"*. *Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 29.11.2006 r. No 1655 (ostannia redaktsiia vid 29.11.2016 r.)* [National standard No 3 "Valuation of integrated property complexes", approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 29.11.2006 No 1655 (last revision 29.11.2016)]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF> [in Ukrainian].

8. Natsionalnyi standart No 4 “Otsinka mainovykh prav intelektualnoi vlasnosti”. Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 03.10.07 r. No 1185 (ostannia redaktsiia vid 03.10.2007 r.) [National standard No 4 “Valuation of property rights on intellectual property”, approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 03.10.07 No 1185]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF> [in Ukrainian].
9. Perelik derzhav (terytorii), yaki vidpovidaiut kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy, ta vyznannia takim, shcho vtratylo chynnist, rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 veresnia 2015 r. No 977. Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 27.12.17 r. No 1045 [The nomenclature of states (territories) complying with the criteria defined in subparagraph 39.2.1.2 of subparagraph 39.2.1 of paragraph 39.2 of article 39 of Tax Code of Ukraine, and cancellation of the Cabinet of Ministers of Ukraine’s Directive from September 16, 2015, No 977, approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 27.12.17 No 1045]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> [in Ukrainian].
10. Perelik orhanizatsiino-pravovykh form nerezydentiv, yaki ne splachuiut podatok na prybutok (korporatyvnyi podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezydentiv, ta/abo ne ye podatkovymy rezzydentamy derzhavy, v yakii vony zareiestrovani yak yurydychni osoby. Zatverdzhenyi postanovoiu KМУ vid 04.07.17 r. No 480 [The nomenclature of organizational and legal forms of non-residents that do not pay tax on profit (corporate tax), including tax on incomes received beyond the boundaries of the state where such non-residents are registered, and/or that are not tax residents of the state in which they are registered as a legal entity, approved by Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 04.07.17 No 480]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en> [in Ukrainian].
11. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. No 2755-VI [Tax Code of Ukraine from 02.12.2010 No 2755-VI]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
12. Poriadok provedennia monitorynhu kontrolovanykh operatsii. Zatverdzhennyi nakazom Minfinu Ukrainy vid 14.08.2015 r. No 706 [The procedure for monitoring of controlled transactions, approved by Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 14.08.2015 No 706]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15> [in Ukrainian].
13. Pro provedennia otsinky dlia tsilei opodatkuvannia ta narakhuvannia i splaty inshykh oboviazkovykh platezhiv, yaki spravliaiutsia vidpovidno do zakonodavstva: Postanova KМУ vid 21.07.2014 r. No 358 [Valuation for purposes of taxation, assessment and payment of other obligatory fees that are paid in accordance to the law: Directive of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 21.07.2014 No 358]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/358-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].

**Посилання на статтю:**

Юрченко О. А., Свирида О. А. Роль ціноутворення в оподаткуванні діяльності суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2019. №3. С. 40-53. Doi: 10.31767/nasoa.3.2019.04.