

УДК 336.22

Ткачик Ф.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ МОНІТОРИНГУ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАНТІВ

Стаття присвячена дослідженню сутності трансфертного ціноутворення та способів контролю за ним. Досліджено методи трансфертного ціноутворення в зарубіжних країнах. Проведено деталізацію контрольованих та неконтрольованих операцій трансфертного ціноутворення в Україні. Висвітлено роль податкових консультантів у мінімізації проблем у сфері трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податкове консультування, методи трансфертного ціноутворення, правила трансфертного ціноутворення, контрольовані та неконтрольовані операції, податкова оптимізація.

Ткачик Ф. П. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ КАК ОБЪЕКТ МОНИТОРИНГА НАЛОГОВЫХ КОНСУЛЬТАНТОВ

Статья посвящена исследованию сущности трансфертного ценообразования и способов контроля над ним. Рассмотрена методика трансфертного ценообразования в зарубежных странах. Проведена детализация контролируемых и неконтролируемых операций трансфертного ценообразования в Украине. Освещена роль налоговых консультантов в минимизации проблем в сфере трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налоговое консультирование, методы трансфертного ценообразования, правила трансфертного ценообразования, контролируемые и неконтролируемые операции, налоговая оптимизация.

Ткачук Ф.П. TRANSFER PRICING AS TAX CONSULTANT MONITORED

The article investigates the nature of transfer pricing and how to control it. The methods of transfer pricing in foreign countries are investigated. The analysis of controlled and uncontrolled transactions transfer pricing in Ukraine is carried out. The role of tax consultants to minimize problems in the area of transfer pricing are outlined.

Keywords: transfer pricing, tax advisory, transfer pricing methods, rules transfer pricing, controlled and uncontrolled transactions, tax optimization.

Постановка проблеми. Роль транснаціональних компаній (далі – ТНК) у світовій торговельній практиці значно зросла за останні роки. Це пов'язано насамперед з активною інтеграцією економічних систем різних країн та технологічним прогресом. У зв'язку зі зростанням кількості ТНК як у податкових органів, так і у самих ТНК виникають проблемні питання щодо оподаткування, оскільки в сучасному світі вже неможливо розглядати систему оподаткування будь-якої країни ізольовано від податкових систем інших країн у контексті визначення податкових зобов'язань ТНК. Передусім ці проблеми пов'язані з практичною складністю під час визначення доходів та витрат компанії чи постійного представництва, що входить до складу групи ТНК, які варто враховувати у межах будь-якої юрисдикції, особливо у тих випадках, коли операції ТНК є більш інтегрованими.

Необхідність дотримання законодавства та адміністративних правил, які є різними у різних країнах, спричиняє додаткові труднощі. Наявність різних вимог призводить до збільшення навантаження на ТНК та, відповідно, до зростання витрат, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства, порівняно з аналогічним підприємством, що діє у межах однієї податкової юрисдикції. У контексті цього посилюється роль податкових консультантів у сфері надання роз'яснень транснаціональним компаніям щодо правильності визначення методів та дотримання принципів трансфертного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними питаннями трансфертного ціноутворення, а також їхньою практичною реалізацією займаються багато вітчизняних та зарубіжних науковців, державних діячів і практиків, фірм та міжнародних організацій. Зокрема, базові поняття трансфертного ціноутворення і приклади його функціонування (у

тому числі з позицій податкового контролю) розглядали Х. Вілмотт, К. Друрі, Дж. Фостер та Ч. Хорнгрен, Ю. Аркатова, П. Дзюба, М. Макаренко, Т. Савченко, Л. Павленко, О. Полянська, О. Терещенко, М. Колдовський та ін. Однак питання формування трансфертних цін, незважаючи на ґрунтовні дослідження в зарубіжних виданнях, є недостатньо вивченими в умовах українських реалій. Значну роль у цьому аспекті можуть відіграти податкові консультанти, які спроможні надавати роз'яснення з актуальних проблем вибору методики та дотримання правил і принципів трансфертного ціноутворення.

Постановка завдання. Основною метою наукового дослідження є висвітлення сучасних проблем у сфері контролю трансфертного ціноутворення на міжнародному та національному рівнях, а також виявлення ролі, місії та завдань податкових консультантів, націлених на мінімізацію проблемних аспектів трансфертного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу. Трансфертне ціноутворення – це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження. Явище трансфертного ціноутворення виникло у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ століття. Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук окремими державами шляхів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій.

З точки зору етимології, термін «трансфертне ціноутворення» виражає ідею встановлення умовної ціни на традиційно безоплатний рух грошових коштів. Категорії «трансфертна ціна» та «внутрішньофірмова ціна», за своєю економічною сутністю, є тотожними поняттями, деякі відмінності ґрунтуються лише на практичному застосуванні даних термінів

Таблиця 1

Використання методів трансфертного ціноутворення в деяких країнах світу, %

Методи трансфертного ціноутворення	Країна					
	США	Австралія	Канада	Японія	Індія	Великобританія
На основі ринкових цін	30	46	34	34	47	41
На основі витрат	50	45	46	46	53	29
На основі переговорів	18	9	18	19	-	24
Інші методи	2	-	2	1	-	6

у вітчизняній науковій літературі [1, с. 49]. Разом з тим для компаній часто основною метою застосування трансфертного ціноутворення є не бажання зменшити своє податкове навантаження заради максимізації прибутку як такого, а розширення частки на ринку, залучення висококваліфікованих фахівців, ефективніше використання наявних ресурсів, територіальна диверсифікація ризиків, мінімізація валютних ризиків, упровадження та розвиток технологій, поліпшення інвестиційної привабливості компанії, посилення управлінського контролю материнської компанії над дочірніми, а також інші переваги, які буде отримано внаслідок вивільнення частини оборотних коштів [2, с. 93].

Основним міжнародним правовим актом, що регламентує порядок оподаткування при застосуванні трансфертних цін, є Керівництво Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів 1995 р. Керівництво ОЕСР 1995 р. передбачає поширення його положень на міжнародні (зовнішньоекономічні) угоди, тобто регламентує податкові аспекти трансфертного ціноутворення в контексті міжнародного податкового права. Національне законодавство багатьох країн так чи інакше дотримується положень цього документа. Окрім правових актів ОЕСР, питання трансфертного ціноутворення регулюється документами інших міжнародних організацій, зокрема, ООН і Комісією ЄС. Основним нормативним актом, що регламентує порядок оподаткування при здійсненні міжнародних угод, є податкова угода [3].

Правило витягнутої руки (arm's length principle) сформульоване у Керівництві ОЕСР – це принцип оподаткування взаємозалежних компаній. Відповідно до правила витягнутої руки, розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін по угодах, між взаємозалежними платниками податків, начебто компанії були незалежні (знаходилися «на відстані витягнутої руки»). Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в отриманні податків [4].

Найбільш розробленими в теоретичному аспекті та такими, що інтенсивно використовуються компаніями у різних країнах світу є підходи до визначення трансфертних цін на базі витрат, на ринковій основі та в процесі переговорів. Як можна побачити з таблиці 1, близько половини підприємств орієнтуються при встановленні трансфертних цін на власні витрати. Це пояснюється відсутністю конкурентних зовнішніх ринків для багатьох проміжних продуктів, що є об'єктами трансфертного ціноутворення [5, с. 13-14].

Більше третини підприємств розробляють системи трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін.

Договірні ціни використовують 10-20% підприємств. Інші методи трансфертного ціноутворення використовують не більше 5% компаній. Серед інших методів трансфертного ціноутворення пев-

ного розповсюдження набули математичні моделі, які ґрунтуються на трактуванні трансфертних цін як параметрів оптимізації виробничого плану підприємства.

Відповідно до українських новацій у сфері оподаткування під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визначених відповідно до Податкового кодексу України контрольованими [6]. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

Як можна побачити з таблиці 2, у 6 із 10 проаналізованих країн правила трансфертного ціноутворення діють уже понад 15 років, що дозволяє зробити припущення про достатній рівень розвитку практики трансфертного ціноутворення в країнах-лідерах за легкістю ведення бізнесу [7], тоді як в Україні правила трансфертного ціноутворення почали використовуватися з 2013 року.

Таблиця 2

Рік введення в дію правил трансфертного ціноутворення

Місце в рейтингу «Doing Business»	Країна	Рік введення правил
1	Сінгапур	2006
2	Гонконг, Китай	2009
3	Нова Зеландія	1997
4	США	1994
5	Данія	1998
6	Малайзія	2012
7	Республіка Корея	1997
9	Норвегія	2008
10	Великобританія	1999
11	Австралія	1982

Українська практика свідчить про те, що з 01.01.2015 трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток, причому важливо розрізняти контрольовані та неконтрольовані операції (див. табл. 3) [8].

Господарські операції, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

- загальний обсяг доходу платника податків та/або його пов'язаних осіб від усіх видів діяльності, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток, перевищує 20 млн грн за відповідний податковий (звітний) календарний рік;

- обсяг групи таких господарських операцій платника податків та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом перевищує 1 млн грн (без ура-

Таблиця 3

Деталізація контрольованих та неконтрольованих операцій згідно українського законодавства

№	Контрольовані операції	Неконтрольовані операції
1	Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами.	У разі коли ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню, ціна вважається такою, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна.
2	Господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів.	Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування за умови, що неможливо застосувати методи порівняльної неконтрольованої ціни.
3	Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.	Якщо під час проведення аукціону (публічних торгів) умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого передбачено законом, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки».
4	Операції, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не є пов'язаними, але: – не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами; – не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.	Якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки».

хування ПДВ) або 3% доходу, що враховується під час визначення об'єкта обкладення податком на прибуток, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік.

Поряд із цим для комплекснішого розгляду окресленої проблеми необхідно розглянути наслідки порушення правил трансфертного ціноутворення. До країн з найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції економічного зростання (середній щорічний приріст ВВП за останні 10 років – понад 10% та 7% відповідно), збільшення обсягів зовнішньої торгівлі, темпів нагромадження капіталу, що підтверджує, що існування таких правил не гальмує розвиток країн та не є перешкодою для її зовнішньоторговельних відносин.

В Україні за неподання Звіту про контрольовані операції тягне за собою штраф у розмірі 300 мінімальних заробітних плат (365400 грн у 2015 році), незадекларована контрольована операція у Звіті про контрольовані операції тягне за собою штраф у розмірі 1% від суми контрольованої операції (але не більше 300 мінімальних заробітних плат за всі незадекларовані контрольовані операції), неподання документації з трансфертного ціноутворення тягне за собою штраф у розмірі 3% від суми контрольованої операції (але не більше 200 мінімальних заробітних плат за всі контрольовані операції) [9].

В країнах, в яких існує регулювання трансфертного ціноутворення часто передбачено певні спрощення для платників податків або операцій, що підпадають під певні критерії, чого не передбачено в Україні.

Розподіл країн за поширеними видами спрощень є таким [10]:

- звільнення від подання документації або спрощені вимоги до неї: Австралія, Бельгія, Китай, Колумбія, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Угорщина, Індія, Ізраїль, Італія, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Словаччина, Іспанія, Швеція і Туреччина;

- спрощене застосування методів трансфертного ціноутворення: Австралія, Австрія, Японія, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур, Словенія, Південна Африка і Сполучені Штати;

- звільнення від виконання правил трансфертного ціноутворення або від проведення коригувань податкових зобов'язань: Колумбія, Угорщина, Індія, Ірландія, Мексика, Росія та Великобританія;

- спрощена процедура або нижча вартість укладання угод про ціноутворення з податковими органами: Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Нідерланди і Сполучені Штати;

- звільнення від штрафів, або їх зменшення: Канада та Іспанія.

Послуги податкових консультантів в Україні охоплюють вирішення проблем у сфері трансфертного ціноутворення, здебільшого характер їхнього надання націлений на наступні аспекти: діагностика наявності контрольованих операцій; підготовка документації з трансфертного ціноутворення; проведення бенчмаркінгу (послуга може бути надана без підготовки документації з трансфертного ціноутворення, у разі самостійної підготовки документації замовником); консультування з питань трансфертного ціноутворення; надання методологічної допомоги для самостійної підготовки документації замовником; розробка політики групи компаній щодо трансфертного ціноутворення; складання звіту про контрольовані операції.

Процес підготовки документації з трансфертного ціноутворення включає наступні етапи [11]:

Етап 1. Загальний аналіз операції та сторін операції:

- загальний аналіз контрольованих операцій;
- аналіз сторін контрольованих операцій, аналіз групи компаній, до якої входять сторони контрольованих операцій;
- аналіз співставних операцій, здійснених однією зі сторін контрольованих операцій, з особами, що не визнаються пов'язаними (за наявності);
- аналіз порядку встановлення ціни в операції, порядку надання знижок, бонусів, тощо і аналіз чинників, які вплинули на формування та встановлення ціни.

Етап 2. Функціональний аналіз та розробка методологічного підходу до економічного аналізу:

- аналіз розподілення функцій, активів та ризиків між сторонами контрольованих операцій;
- визначення сторони контрольованої операції для проведення економічного аналізу;

- вибір методу трансфертного ціноутворення для проведення економічного аналізу;
- визначення часового інтервалу, джерел інформації, ознак порівнянності для проведення економічного аналізу.

Етап 3. Економічний аналіз:

- аналіз рентабельності контрольованих операцій (у разі застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс» або методу чистого прибутку);
- проведення бенчмаркінгу, у тому числі із застосуванням інформаційних баз даних від Bureau Van Dijk (міжнародної компанії – світового лідера з 1970 року зі збору та публікації фінансової інформації, якою розробляються продукти для цілей трансфертного ціноутворення);
- визначення ринкового діапазону рентабельності.

Висновки. Таким чином, мінімізація витрат через трансфертне ціноутворення існує завдяки використанню ефекту масштабу та взаємодії між компаніями у міжнародному масштабі. Глобалізація виступає потужним фактором у розвитку цих процесів. Тому проблематика трансфертного ціноутворення буде залишатися актуальною і надалі як для міжнародних компаній, так і для національних фіскальних органів і податкових консультантів. У контексті цього серед пріоритетних завдань податкових консультантів є розроблення методичних аспектів формування трансфертних цін та організаційних схем застосування трансфертного ціноутворення. При цьому важливо враховувати, що використання того чи іншого методу формування трансфертних цін є складовим елементом стратегії компанії залежно від її фінансового стану, ринкової кон'юнктури й інших чинників.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Макаренко М.І. Трансфертне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ / М.І. Макаренко, Т.Г. Савченко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 4(48). – С. 44-51.
2. Черевко О.І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування / О.І. Черевко // Економіка і регіон. – 2014. – № 2(45). – С. 91-96.
3. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interlegal.com.ua/corporate/?p=577>.
4. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (22 липня 2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
5. Аркатова Ю.В. Особливості функціонування систем трансфертного ціноутворення в міжнародному бізнесі / Ю.В. Аркатова // Економічні студії: науково-практичний економічний журнал. – 2014. – № 4(04). – С. 11-15.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Редакція від 20.09.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Central and Eastern European Transfer Pricing Review. – KPMG – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/global-transfer-pricing-review/pages/default.aspx>.
8. Трансфертне ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/0sid0181.html>.
9. Фінансові санкції за неподання звіту про контрольовані операції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/215568.html>.
10. PwC International Transfer Pricing 2013/14 Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf>.
11. Трансфертне ціноутворення / Консалтингова компанія EBS [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ebskiev.com/ua/podatki-ta-audit/transfertne-tsinoutvorennya.html>.