

Олександр Квасовський

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансових технологій та банківського бізнесу
Західноукраїнський національний університет, Тернопіль

Дмитро Квасовський

студент гр. МІМм-21,
Західноукраїнський національний університет, Тернопіль

РИЗИКИ ДОТРИМАННЯ ІНТЕГРОВАНИМИ ПІДПРИЄМНИЦЬКИМИ СТРУКТУРАМИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА ШЛЯХИ ЇХНЬОЇ МІНІМІЗАЦІЇ

01 вересня 2013 року набули чинності законодавчі норми Податкового кодексу України, які регламентують запровадження процедури податкового регулювання трансфертного ціноутворення вітчизняних суб'єктів підприємницької діяльності, розробленої на основі Рекомендацій ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових адміністрацій. Разом з тим, на сучасному етапі реформування системи оподаткування відбувається подальше удосконалення правового поля та інституційного забезпечення державно-фіскального контролю за правильним застосуванням трансфертних цін суб'єктами господарювання з врахуванням положень Плану BEPS (Base erosion and Profit Shifting). Останній документ є міжнародним проєктом ОЕСР і країн G20, що включає у себе комплекс розроблених на базі кращих світових практик дієвих податкових правил і заходів, спрямованих на запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутків інтегрованих підприємницьких структур з-під оподаткування [1, с. 92–93].

Загальновідомо, що застосування трансфертних цін у схемах агресивного фіскального планування виключно для цілей зменшення рівня податкового навантаження призводить до суттєвого скорочення надходжень податку на прибуток (корпоративного податку), зниження довіри добросовісних платників податків до системи оподаткування та розгортання тіньового сектору, перманентного відтоку капіталів і прибутків з національної економіки до юрисдикцій з ліберальними (преференційними) податковими режимами, викривлення конкуренції та монополізації ринків, погіршення інноваційно-інвестиційного клімату в країні та сповільнення макроекономічного розвитку. Цим пояснюється значний інтерес науковців і практиків до досліджень, присвячених ідентифікації, моніторингу, оцінюванню та мінімізації ризиків, пов'язаних із використанням суб'єктами господарювання трансфертного ціноутворення для податкової мінімізації, тобто з державницько-фіскальних позицій. У той же час проблематика податкових ризиків з точки зору впливу на фінансову ефективність підприємницьких структур досліджена недостатньо, що актуалізує окреслений фокус наукових пошуків.

Використання вербально-дискурсивного підходу до аналізу дало змогу виокремити щонайменше три основних блоки податкових ризиків підприємницьких структур, які виникають під час фіскального регулювання використання трансфертних цін у внутрішніх операціях між децентралізованими підрозділами підприємств або афілійованими компаніями, що діють у рамках різних типів

господарських об'єднань, таких як транснаціональні корпорації, консорціуми, холдинги тощо.

Перший блок включає в себе податкові ризики, пов'язані зі суттєвими фінансовими витратами компаній на виконання складних податково-регулятивних процедур у сфері трансфертного ціноутворення, які включають у себе оплату доступу до потрібних джерел інформації, збір, систематизацію й опрацювання значних масивів даних, ведення спеціалізованого фінансового й управлінського обліку операцій, що здійснюються за внутрігосподарськими (внутрішньофірмовими) цінами та підпадають під контроль фіскальних органів, а також підготовку внутрішньої документації та подання до податкового відомства обов'язкових форм звітності з трансфертного ціноутворення.

Другий блок податкових ризиків стосується ймовірності донарахування істотних додаткових сум фінансових зобов'язань із податку на прибуток підприємств у результаті податкових перевірок або самотійного коригування фірмою об'єкту оподаткування, що викликано застосуванням трансфертних цін, які не відповідають принципу «витягнутої руки». Суть цієї основоположної максими полягає в тому, що при визначенні цін між пов'язаними компаніями варто застосовувати ті ж договірні умови і правила, які б діяли між незалежними підприємствами в аналогічних обставинах. Він є ключовою концепцією у сфері трансфертного ціноутворення, забезпечуючи об'єктивність і реалістичність при визначенні трансфертних цін у внутрішніх транзакціях між пов'язаними бізнес-одинаціями на умовах, максимально наближених до ринкових угод. Дотримання принципу «витягнутої руки» передбачає застосування низки типових методів трансфертного ціноутворення: методу порівнянної неконтрольованої ціни (Comparable Uncontrolled Price або CUP), методу ціни перепродажу (Resale Price Method або RPM); методу «витрати плюс» (Cost Plus Method або CPM); методу чистого прибутку (Transactional Net Margin Method або TNMM); методу розподілення прибутку від операцій (Profit Split Method або PSM) [1]. Використання перелічених методів спрямоване на уникнення чи зменшення ризику донарахування податкових платежів внаслідок неправильного визначення трансфертних цін при проведенні внутрішніх транзакцій між пов'язаними контрагентами.

Третій блок охоплює податкові ризики на мікрорівні у формі накладання податковими відомствами значних за величиною фінансових санкцій у випадках, якщо компанія не подає встановлену звітність з трансфертного ціноутворення або надає її із запізненням, відображає у вказаних звітах неповну чи недостовірну інформацію. Згідно з Податковим кодексом України передбачено такі обов'язкові форми звітності з питань трансфертного ціноутворення як звіт про контрольовані операції, документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл), звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній і повідомлення про участь у міжнародній групі компаній [3].

На наш погляд, негативну дію згаданих податкових ризиків певною мірою можна нейтралізувати та мінімізувати шляхом використання господарськими об'єднаннями набору наведених нижче управлінських заходів.

1. Доцільно запровадити відокремлений бухгалтерський та управлінський облік контрольованих операцій шляхом їхнього відображення на окремих бухгалтерських рахунках аналітичного типу та у спеціально розроблених облікових регістрах, що дасть змогу детально відстежувати усі транзакції, які проводяться за трансфертними цінами та підлягають податковому контролю [3, с. 19–21]. Описаний підхід забезпечить створення внутрішньої бази даних щодо контрольованих операцій, що значно спростить подальшу аналітичну обробку інформації та складання як внутрішніх звітів, так і обов'язкової звітності з питань трансфертного ціноутворення для податкових органів.

2. Необхідно створити ефективну систему документообігу, яка б забезпечувала оперативне та якісне вирішення усього спектру питань, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. Практична реалізація згаданої пропозиції повинна включати: розробку внутрішніх нормативів (регламентів), таких як положення чи внутрішній наказ, котрі будуть містити детальні рекомендації щодо процедур визначення трансфертних цін і здійснення внутрішнього контролю за дотриманням відповідних податкових правил; розроблення деталізованих посадових інструкцій, які чітко визначатимуть обов'язки та функції окремих відповідальних осіб, що беруть участь у процесі створення, перевірки, коригування та зберігання документації, а також у складанні звітів із трансфертного ціноутворення; запровадження спеціальних форм внутрішньої управлінської звітності для систематизації інформації про здійснені за внутрішніми цінами контрольовані операції; складання чіткого графіку підготовки встановлених податковим законодавством форм звітності з питань трансфертного ціноутворення та їхнього представлення органам податкової служби [5].

3. У ситуаціях, коли неможливо забезпечити якісне та своєчасне складання обов'язкової звітності із трансфертного ціноутворення через об'єктивні обставини (наприклад, відсутність фахівців з належним рівнем кваліфікації, професійних знань і практичного досвіду; недостатність аналітичних даних для коректного співставлення цін за внутрішніми транзакціями і т. п.), можна передати виконання цього завдання на аутсорсинг аудиторській фірмі, яка має значний досвід у цій сфері. Підготовку звітності з трансфертного ціноутворення для податкових органів також доцільно передавати консалтинговій компанії, якщо вартість такої послуги є нижчою за фінансові витрати при самостійній підготовці згаданих звітів. При цьому в договорах з аудиторськими фірмами доречно чітко прописати їхню фінансову відповідальність за затримки та/або допущені помилки у процесі складання замовленої звітної документації, щоб уникнути можливих штрафів за порушення вимог податкового законодавства. Крім того, в угоди з консалтинговими організаціями можна включити положення, що передбачають їхній обов'язковий юридичний супровід при проведенні податкових перевірок і вирішенні адміністративних і судових суперечок із питань трансфертного ціноутворення, що допоможе уникнути негативних фінансових наслідків для компанії-замовниці послуг із підготовки відповідної звітності.

4. Для зниження ризиків у сфері трансфертного ціноутворення великі інтегровані підприємницькі структури можуть скористатися можливістю попереднього узгодження цін за трансфертними операціями з податковим

відомством, що передбачено фіскальним законодавством багатьох країн світу. Цей захід дає змогу уникнути потенційних податкових проблем у майбутньому, оскільки узгоджені ціни вважаються податковими органами такими, що відповідають регулятивним вимогам. Відповідно до Податкового кодексу України угода про попереднє узгодження цін повинна містити докладний опис методики встановлення цін на конкретні операції протягом певного періоду та включати такі положення: перелік товарів (робіт або послуг), що становлять предмет контрольованої операції; методи ціноутворення (чи їх комбінування) для перевірки відповідності умов контрольованої транзакції принципу «витягнутої руки»; список джерел інформації, що будуть використовуватися для цілей трансфертного ціноутворення при проведенні контрольованої операції; період узгодження ціни; допустимі відхилення від передбачених обставин контрольованої транзакції; процедуру, строки та набір документів, що підтверджують дотримання погоджених внутрішніх цін тощо [3].

Запропоновані заходи для превенції та мінімізації рівня податкових ризиків, що виникають у зв'язку з дотриманням господарськими об'єднаннями фіскально-регулятивних правил щодо трансфертного ціноутворення, можуть бути застосовані поодиночки або у поєднанні між собою з врахуванням особливостей функціонування та потреб конкретної інтегрованої підприємницької структури.

Отже, як бачимо, трансфертне ціноутворення породжує низку податкових викликів і загроз для господарських об'єднань, які проводять внутрішні транзакції між своїми децентралізованими підрозділами чи афілійованими бізнес-одинацями. До негативних проявів таких ризиків можна віднести вагомі фінансові витрати на виконання фіскальних регулятивних вимог, донарахування значних сум податку на прибуток під час контрольно-перевірочних заходів або самостійного коригування компаніями обсягів оподатковуваного прибутку, а також накладення податковими органами суттєвих фінансових санкцій за неподання, неправильне чи несвоєчасне представлення необхідної звітності до податкового відомства. Для зменшення наслідків вказаних ризикових подій доцільно запровадити ефективний механізм обліку та контролю за трансфертними операціями, сформувавши систему оптимального документообігу, розробити внутрішні нормативні документи, які б чітко регламентували процес трансфертного ціноутворення, та посадові інструкції для відповідальних осіб, а також у разі фінансової доцільності делегувати завдання щодо підготовки передбаченої податковим законодавством звітності аудиторсько-консалтинговим компаніям на засадах аутсорсингу.

Список використаних джерел:

1. Король С. Я., Уманців Г. В., Шушакова І. К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *Економічна теорія та право*. 2021. № 2 (45). С. 87–100.
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

4. Карпенко І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія: Економіка. 2018. Вип. 1. С. 416–424. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2018_1_69
5. Лоханова Н. О. Проблеми інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення в системі ділового партнерства підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6481>