

ОЦІНКА СИСТЕМИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

Аркатова Ю.В.

Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут»

Досліджено передумови та правила запровадження трансфертного ціноутворення в Україні. Визначено особливості функціонування системи трансфертного ціноутворення в Україні. Висвітлено вимоги законодавства щодо подання звітності з трансфертного ціноутворення. Визначено спільні та відмінні риси системи трансфертного ціноутворення в Україні у порівнянні з системами трансфертного ціноутворення розвинених країн. Розроблено висновки щодо вдосконалення практики трансфертного ціноутворення в Україні.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, зіставні операції, рентабельність, ринкова ціна.

Постановка проблеми. Особливість трансфертного ціноутворення як окремої наукової галузі економічної науки на даному етапі її розвитку полягає у його тісному зв'язку з прикладним аспектом з огляду на актуальність цієї галузі в правовому полі сучасних держав. З розвитком транснаціональних корпорацій, ресурси яких дозволяють їм створювати такі корпоративні структури, які дозволяють уникати оподаткування в місцях фактичної діяльності їх афілійованих компаній, відбувається передбачуваний процес ускладнення податкових систем та зростання фіскальної ролі держави.

Впровадження світового досвіду боротьби з розмиванням податкової бази шляхом прийняття закону, що регулює внутрішньофірмові ціни, актуальне для України з огляду те, що деякі українські підприємства систематично виводили виручку закордон з метою зменшення податкового навантаження. У складі багатьох великих українських промислових груп є іноземні торгові компанії, зареєстровані в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування, як-то: Кіпр, Швейцарія, Люксембург та інші. Такі торгові компанії придбавають продукцію українських пов'язаних осіб по собівартості або з незначною націнкою, яка зазвичай не відповідає ринковому рівню, а потім реалізують її покупцям за ринковими цінами. В результаті таких маніпуляцій більша частина прибутку від реалізації залишається в розпорядженні іноземної компанії. Відповідно, з цього прибутку не сплачується податок в Україні, а виручка в іноземній валюті не потрапляє в національну банківську систему та виводиться з-під валютного контролю. Подібні механізми роботи використовуються при експорті продукції багатьох галузей: металургійної, машинобудівної, сільськогосподарської, ІТ-послуг тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань щодо особливостей систем трансфертного ціноутворення, їх впровадження та удосконалення займалися іноземні та вітчизняні вчені, зокрема Непесов К.А. проаналізував податкові аспекти трансфертного ціноутворення та здійснив порівняльний аналіз досвіду зарубіжних країн, Акчуріна Є.В. приділила увагу оптимізації оподаткування, Золотарьова А.Б. описала принципи визначення ціни товарів, робіт, послуг для цілей оподаткування, Фортоул, Ергеуерена, Беттен, Боїдман та Андерсон у своїх дослідженнях здійснили порівняльний аналіз систем трансфертного ціноутворення різних країн, Голдсміт досліджував питання уникнення оподаткування та податкової оптимізації, Майкл оцінював договори між країнами про уникнення подвійного оподаткування як юридичний координаційний механізм, Райт, Делоріс та Нельсон досліджували практичний аспект

реалізації положень про трансфертне ціноутворення з точки зору використання регресійного аналізу для виявлення справедливої ціни.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. З метою припинення або хоча б суттєвого обмеження такої практики в Україні було прийнято правила трансфертного ціноутворення. Вони передбачають оцінку та зіставлення цін чи рентабельності операцій між пов'язаними особами з цінами чи рентабельністю операцій, що відповідають ринковому рівню. Якщо податкові органи визнають, що ціни між пов'язаними особами не відповідають ринковому рівню, а отже – зменшують базу оподаткування для відповідного підприємства, то вони змусять таке підприємство, за наявності необхідних доказів, сплатити податок з суми, що не була оподаткованою.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є висвітлення аспектів функціонування системи трансфертного ціноутворення в Україні.

Виклад основного матеріалу. 7 серпня 2013 року був опублікований Закон України «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», прийнятий 4 липня 2013 року Верховною Радою України (далі – Закон). Вказаний нормативно-правовий акт набув чинності вже з 1 вересня 2013 року. Прийнятий Закон вводить поняття трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Найважливішими категоріями Закону є трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, пов'язані особи, а також зіставні операції [1].

Необхідність запровадження таких правил та контролю їх дотримання пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї транснаціональної корпорації (ТНК) або промислово-фінансової групи (ПФГ) та розташовані у різних країнах. Існуючі інструменти трансфертного ціноутворення дозволяють ТНК та ПФГ виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету країн [2].

Трансфертне ціноутворення не несе в собі негативного впливу на економіку. Однак, стереотип отождолення даного виду ціноутворення з ухиленням від сплати податків, склався з огляду на зловживання даним видом ціноутворення, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому [3].

Відповідно до нововведень під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення

звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 ПКУ контрольованими. 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.

Так, контрольованими операціями будуть вважатися [1]:

1) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами;

2) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – резидентами, які:

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

– застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

– сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього Кодексу, станом на початок податкового (звітного) року;

– не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;

3) операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсотків нижча, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсотків нижчою, ніж в Україні.

При цьому такі операції будуть визнаватися контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування ПДВ) за відповідний календарний рік.

Для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платники податків і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (далі – податковий орган), проводять зіставлення такої контрольованої операції з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами. Операції визнаються зіставними, якщо вони здійснюються в однакових комерційних та/або фінансових умовах з контрольованою операцією. Такі умови можуть бути визнані зіставними лише у разі, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операції або можуть бути усунені шляхом коригування умов та/або результатів зіставних чи контрольованих операцій.

Податковий орган здійснюватиме аналіз зіставних операцій у контрольованих операціях з метою визначення вищого рівня доходу платника податків задля цілей оподаткування.

Для контролю за трансфертним ціноутворенням передбачено використання п'яти методів визначення ціни у контрольованих операціях: 1) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу); 2) ціни перепродажу; 3) «витрати плюс»; 4) чистого прибутку; 5) розподілення прибутку. Платник податку використовує будь-який метод, який він об-

грунтовано вважає найприйнятнішим, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) – для застосування цього методу розраховується ринковий діапазон цін.

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік. Платники податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції податковому органу до 1 жовтня 2014 року.

У разі коли податковий орган під час виконання функцій податкового контролю виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції податковому органу. Платник податків, стосовно якого здійснювався податковий контроль інформується про надсилання повідомлення про виявлені контрольовані операції в 10-денний строк з дня надсилання такого повідомлення. Центральний податковий орган за наявності обставин, визначених статтею 78 ПКУ, має право звернутися із запитом щодо подання документації про контрольовані операції до платників податків, які здійснювали контрольовані операції протягом звітного періоду. Запит платнику податків надсилається не раніше 1 травня року, наступного за календарним роком, в якому таку операцію (операції) було проведено.

Платники податків (крім великих платників податків) протягом 1 місяця з дня, що настає за днем надходження запиту, зобов'язані подати первинну документацію щодо окремих контрольованих операцій, що зазначені і в запиті, та іншу документацію (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі), якими вони можуть обґрунтувати відповідність договірних цін вказаної контрольованої операції рівню звичайних цін.

Великі платники податків протягом двох місяців з дня, що настає за днем надходження запиту, зобов'язані подати щодо окремих контрольованих операцій, які зазначені в запиті, документацію (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі), яка повинна містити таку інформацію: а) дані про пов'язаних осіб, які дозволяють їх ідентифікувати (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі особи); б) дані про групу (сукупність суб'єктів господарювання, які є пов'язаними), у тому числі структуру групи, опис діяльності, політику трансфертного ціноутворення групи; в) опис операції, умови її проведення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів); г) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги); г) умови та строки здійснення розрахунків за операцією; д) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни; е) відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з даною контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків); е) економічний аналіз (включаючи методи, які застосовано для визначення ціни контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відпо-

відного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок проведення контролюваної операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контролюваної операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, джерела інформації, застосовані для визначення ціни контролюваної операції); ж) результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій; з) відомості про проведення платником податку пропорційне коригування податкової бази та сум податку (у разі його здійснення).

Аналізуючи вимоги законодавства можна відзначити, що платникам податків (а насамперед – великим платникам податків із відповідним офіційним статусом) варто самостійно вести облік операцій, які можна буде класифікувати в подальшому як контрольовані, та заздалегідь збирати інформацію стосовно операцій і готувати документацію, якою вони зможуть обґрунтувати відповідність договірних цін контролюваної операції рівню звичайних цін.

Неподання платниками податків документації у строки, встановлені для подання документації, або подання її з порушенням вимог є підставою для проведення податкової перевірки. Податковий контроль за визначенням цін у контрольованих операціях здійснюється шляхом моніторингу цін у контрольованих операціях, а також проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій (далі – перевірка контрольованих операцій).

У разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій цін товарів (робіт, послуг), що не відповідають звичайним цінам, платник податків має право самостійно провести коригування ціни контролюваної операції і сум податкових зобов'язань.

Великий платник податків має право звернутися до центрального податкового органу із заявою про узгодження цін у контрольованих операціях. Узгодження цін у контрольованих операціях є процедурою між великим платником (платниками) податків та центральним податковим органом, під час якої узгоджується порядок визначення цін у контрольованих операціях на обмежений строк на підставі договору. За результатами узгодження цін у контрольованих операціях укладається договір, який підписується керівником великого платника (платників) податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівника) центрального податкового органу [1].

Основний принцип трансфертного ціноутворення, визначений ОЕСР і імплементований в законодавство більшості країн світу полягає в тому, що якщо умови здійснення комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами, відрізня-

ються від умов здійснення таких операцій, у разі, якщо б вони здійснювалися між непов'язаними особами, тоді, прибуток, який в результаті таких операцій міг би виникнути, але не виникнув, має бути оподаткований [4].

Аналіз країн з найбільш сприятливим для ведення бізнесу регуляторним кліматом та порівняння системи трансфертного ціноутворення таких країн з системою трансфертного ціноутворення в Україні дозволило визначити ряд спільних та відмінних рис цих систем, зокрема [5]:

– в більшості розвинених країн пов'язаність осіб оцінюється переважно суб'єктивно, не обмежуючись формальними визначеннями прямого чи непрямого контролю; українське законодавство також враховує можливість впливу однієї особи на рішення інших осіб;

– для контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні передбачено використання п'яти методів визначення ціни – порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку і розподілення прибутку – які також мають використовуватися платниками податків в інших аналізованих країнах;

– 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.

Висновки та пропозиції. Стабільність та справедливість податкового режиму регулювання трансфертного ціноутворення, а також відносна визначеність практики застосування законодавства є одним з основних факторів росту ділової активності. Наразі нагальним питанням є внесення змін до Закону про трансфертне ціноутворення чи його додаткове тлумачення податковим органом з метою забезпечення цілісності та всеохопності Закону. На даний момент немає чіткого підходу до оцінки операцій з передачі нематеріальних активів та послуг. Для вирішення цієї проблеми варто звернутися до досвіду провідних країн, які застосовують, серед іншого, дисконтування грошових потоків від використання нематеріального активу, історичні витрати чи розподілення залишкового прибутку. Тож, застосування глибокого та перевіреного часом досвіду передових країн світу хоча б частково допоможе Україні вирішити проблему з уникненням компаніями-резидентами оподаткування та виведення прибутків за кордон, що стане стимулюючим фактором для економічного розвитку та стабільності.

Таким чином, трансфертне ціноутворення як механізм внутрішньофірмового управління та податкового контролю є актуальною темою в сучасних умовах глобалізованої економіки як для міжнародних компаній, так і для національних податкових органів.

Список літератури:

1. Закон України № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013.
2. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії впливу капіталу». Аналітична записка: Національний інститут стратегічних досліджень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>
3. Богацька Н.М., Малогулко О.Г. Суть трансфертного ціноутворення та його функції. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/32958.doc.htm
4. Наставни з трансфертного ціноутворення для мультинаціональних компаній та податкових адміністрацій / ОЕСР. – 2010 р. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>
5. UN Practical Pricing Manual for Developing Countries / UN. – October 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm

Аркатова Ю.В.

Национальный технический университет Украины
«Киевский политехнический институт»

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В УКРАИНЕ

Аннотация

Исследованы предпосылки и правила внедрения трансфертного ценообразования в Украине. Определены особенности функционирования системы трансфертного ценообразования в Украине. Освещены требования законодательства относительно подачи отчетности по трансфертному ценообразованию. Определены общие и отличительные черты системы трансфертного ценообразования в Украине в сравнении с системами трансфертного ценообразования развитых стран. Разработаны выводы по усовершенствованию практики трансфертного ценообразования в Украине.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, связанные лица, сопоставимые операции, рентабельность, рыночная цена.

Arkatova Y.V.

National Technical University of Ukraine
«Kyiv Polytechnic Institute»

REVIEW OF TRANSFER PRICING SYSTEM IN UKRAINE

Summary

The conditions and rules for the implementation of transfer pricing in Ukraine have been investigated. Peculiarities in the functioning of the system of transfer pricing in Ukraine have been defined. Legal requirements regarding reports on transfer pricing have been indicated. The common and the distinctive features of the system of transfer pricing in Ukraine in compare with the systems of transfer pricing in developed countries have been defined. Conclusions on the improvement of the practice of transfer pricing in Ukraine have been developed.

Keywords: transfer pricing, related parties, comparable transactions, profitability, arm's length level.

УДК 338.53

КОНЦЕПЦІЯ МАРКЕТИНГОВОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА ОЗДОРОВЧИХ ПОСЛУГ

Ачиллов Б.Д.

Одеський національний політехнічний університет

У статті розглянутий механізм маркетингового ціноутворення підприємств оздоровчих послуг. Проведено дослідження споживачів оздоровчих послуг та виявлено вплив цінового фактору на їх поведінку. Проаналізовано профіль споживачів оздоровчих послуг, визначені основні їх характеристики, які впливають на формування ціни. Запропоновано концепцію маркетингового ціноутворення оздоровчих послуг. Обґрунтовані специфічні фактори, що впливають на концепцію ціноутворення підприємств оздоровчих послуг.

Ключові слова: концепція, ціна, ціноутворення, оздоровчі послуги, підприємства, фактори ціноутворення.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Внаслідок загострення конкурентної боротьби для підприємств оздоровчих послуг ціноутворення стає важливим елементом концепції маркетингу, яке забезпечує успіх в конкуренції. Слід зазначити, що на різних етапах розвитку ринку оздоровчих послуг ступінь важливості ціноутворення мала різні значення. В умовах адміністративної економіки ціноутворення в сфері оздоровчих послуг повністю підлягало державному регулюванню. В сьогоденні ринкові умови ведення бізнесу спонукають підприємства оздоровчих послуг досліджувати фактори, що впливають на встановлення ціни. Якщо раніше витратний фактор ціноутворення був найбільш значущим, то на сьогодні найбільшого впливу на ціноутворення в сфері надання оздо-

ровчих послуг набуває цінова чутливість споживачів та специфічні особливості надання оздоровчої послуги. Вище зазначені причини обумовили актуальність формування концепції ціноутворення підприємств оздоровчих послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, на які посилається автор. Проблема формування, аналізу й оцінки ціноутворення займаються такі закордонні та вітчизняні вчені, як: Балабанова Л.В., Белявцев М.І., Вітілінський В.В., Окландер М.А., Чуркурна О.П., Уткін Е.А., Хохлова Н.В., Цацулін А.Н., Чубакова Г.Н., Шкварчук Л.О. та інші. Ними пропонуються теоретичні положення щодо формування, оцінки й управління ціноутворенням в процесі діяльності підприємства та розглядаються можливості запобігання негативного впливу факторів маркетингового середовища в процесі ціноутво-