

УДК 338.5:336.225.673

Парфентій Л.А.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри соціально-економічних дисциплін
Сумської філії
Харківського національного університету внутрішніх справ

Шутько В.М.
студентка
Сумської філії
Харківського національного університету внутрішніх справ

РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УКРАЇНІ

АНОТАЦІЯ

Аналізуючи, систематизуючи та узагальнюючи наукові праці багатьох учених, ми дослідили сутність понять трансфертної ціни та трансфертного ціноутворення. Розкрито зв'язок трансфертного ціноутворення з явищем ухилення від сплати податків. Розглянуто основні аспекти податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Проаналізовано останні зміни податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення. Обґрунтовано позитивний вплив розвитку податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні як для фіскальних органів, так і для платників податків.

Ключові слова: трансфертна ціна, трансфертне ціноутворення, податковий контроль, принцип «витягнутої руки», ухилення від сплати податків.

АННОТАЦИЯ

Анализируя, систематизируя и обобщая научные труды многих ученых, мы исследовали сущность понятий трансфертной цены и трансфертного ценообразования. Раскрыта связь трансфертного ценообразования с явлением уклонения от уплаты налогов. Рассмотрены основные аспекты налогового контроля над трансфертным ценообразованием. Проанализированы последние изменения налогового законодательства касательно трансфертного ценообразования. Обосновано положительное влияние развития налогового контроля над трансфертным ценообразованием в Украине как для фискальных органов, так и для налогоплательщиков.

Ключевые слова: трансфертная цена, трансфертное ценообразование, налоговый контроль, принцип «вытянутой руки», уклонение от уплаты налогов.

ANNOTATION

Analyzing, systematizing, and generalizing scientific papers of many scholars, we are studied the essence of concepts of transfer price and transfer pricing. Relationship of transfer pricing and the phenomenon of tax avoidance is revealed. The main aspects of tax control over transfer pricing are considered. The latest changes in the tax law regarding transfer pricing are analyzed. The positive influence of transfer pricing tax control development in Ukraine is justified both for fiscal authorities and taxpayers.

Key words: transfer price, transfer pricing, tax control, arm's length principle, tax avoidance.

Постановка проблеми. Поява великих транснаціональних інтегрованих корпорацій та активізація міжнародної торгівлі приводять до вільного переміщення фінансових ресурсів. Такі компанії у своїй діяльності використовують можливості оптимізації оподаткування. Створення та розвиток транснаціональних корпорацій в Україні об'єктивно зумовлюють ситуацію, коли зовнішньоекономічні зв'язки українських підприємств у майбутньому будуть тільки розширюватися. Сьогодні більшість економічних суб'єктів вибудовує відносини з контрагентами,

що розташовані в країнах з низьким податковим навантаженням. Різниця в податковому навантаженні різних держав активно використовується суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності під час здійснення податкового планування. Україна, як і будь-яка держава, змушена ці процеси регулювати, захищаючи свої економічні інтереси. Саме тому всебічний розвиток податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні є дуже актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В науковій літературі трансфертне ціноутворення розглядається в досить різних аспектах і не завжди постає в негативному світлі. Наприклад, Т. Савченко та Л. Павленко розглядають трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги [1].

Питання трансфертного ціноутворення досліджується в працях таких іноземних вчених, як А. Вагенгофер, К. Друрі, Г. Кюппер, Д. Пфаф, П. Хорвач. Серед вітчизняних науковців варто виділити таких, як С. Голов, П. Дзюба, М. Колдовський, Л. Павленко, Т. Савченко, О. Терещенко.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак проблема зловживання трансфертним ціноутворенням транснаціональними корпораціями та промислово-фінансовими групами задля ухилення від сплати податків є відносно новою для української економіки, отже, недостатньо дослідженою.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розкриття сутності трансфертного ціноутворення як інструмента ухилення від сплати податків, дослідження механізму податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні та його розвитку шляхом аналізу останніх змін у податковому законодавстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трансфертне ціноутворення разом з іншими видами ціноутворення саме по собі не здійснює негативного впливу на економіку. Стереотип пов'язування трансфертного ціноутворення з ухиленням від сплати податків склався з огляду на зловживання цим видом ціноутворення задля зменшення податкового навантаження

на транснаціональну компанію або промислову групу загалом [2]. Поширеною схемою ухилення від сплати податків є використання міжнародних трансфертних цін, тобто цін, що сплачуються за трансферт товарів або послуг між організаційними одиницями однієї транснаціональної компанії. В такий спосіб оподатковуваний прибуток переводиться до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування, суттєво зменшуючи податкові відрахування.

Трансфертне ціноутворення в науковій літературі розглядають як процес визначення трансфертної ціни, а також сукупність економічних відносин, що виникають під час визначення трансфертної ціни на будь-який об'єкт торгівлі між пов'язаними компаніями чи структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон [3]. Відповідно до цього трансфертна ціна визначається як ціна, що встановлюється на об'єкт торгівлі або послуги між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії в разі перетину кордону об'єктом торгівлі [3].

Трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних контрольованими. Воно виникає між компаніями, які мають можливість впливати на формування цін у межах операцій, а також може здійснюватися не тільки компаніями, що розташовані в різних державах, але й пов'язаними особами в межах однієї країни [4].

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі «втягнутої руки», закріпленому в міжнародному стандарті, погодженому державами-членами Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) та країнами, які не є членами цієї організації, і рекомендованому для встановлення трансфертних цін для податкових потреб. Цей принцип передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснення ними операцій.

Розглянемо більш детально причини зловживання трансфертними цінами з боку компаній. Сутність трансферного ціноутворення виявляється в меті застосування трансфертних цін, що полягає в перекладенні податкового навантаження на афілійовану особу, що має більш вигідні умови (з точки зору сплати податків компанією загалом) [5]. Зрозуміло, що розміщення дочірніх компаній в офшорних зонах дає найбільшу вигоду у використанні трансфертних цін. Саме цим зловживають транснаціональні корпорації. Причому під час проведення експортно-імпортних операцій товари навіть не перетинають кордон країни, а всі операції відбуваються тільки на папері. Виявити такі псевдооперації без фізичної перевірки прикордонних органів досить складно [6].

З огляду на те, що правила застосування трансфертного ціноутворення постійно порушувались, відносно нещодавно відповідні операції стали об'єктом прискіпливого регулювання з боку Державної фіскальної служби (далі – ДФС), хоча правила коригування цін на товари та послуги, якщо вони суттєво відрізнялись від ринкових, у вітчизняному податковому законодавстві існували завжди. Міжнародні угоди лише внесли новий підхід в цю сферу, яка сьогодні багата новачками та постійно вдосконалюється, чим можна охарактеризувати також 2018 рік.

1 січня 2018 року відбулося набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 7 грудня 2017 року № 2245-VIII (далі – Закон № 2245) [7]. Основними нововведеннями, зазначеними у цьому Законі, є такі. З 1 січня 2018 року господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими за умови, що їх обсяг перевищує 10 млн. грн. за відповідний податковий (звітний) рік (за вирахуванням непрямих податків). У зв'язку з цим господарські операції резидентів України з постійними представництвами нерезидентів не визнаються контрольованими.

У Законі № 2245 зазначаються нові критерії визнання осіб пов'язаними. Юридичні особи визнаються пов'язаними, якщо повноваження одноособового виконавчого органу таких юридичних осіб здійснює одна й та ж сама особа. Крім того, пов'язаними особами визнаються юридична особа та фізична особа, яка є кінцевим (бенефіціарним) власником (контролером) такої юридичної особи, а також юридичні особи, якщо їх кінцевим (бенефіціарним) власником (контролером) є одна й та ж сама фізична особа.

Обсяг контрольованих операцій має визначитися за цінами, які відповідають принципу «втягнутої руки». Статтю 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) доповнено новою нормою, згідно з якою обсяг господарських операцій платника податків з кожним контрагентом для цілей розрахунку вартісного критерію (10 млн. грн. за вирахуванням непрямих податків) обраховується за цінами, що відповідають принципу «втягнутої руки». Отже, якщо обсяг потенційно контрольованих операцій за договірними цінами становить менше 10 млн. грн., але в разі коригування відповідно до ціни (показника рентабельності), що відповідає принципу «втягнутої руки», обсяг операцій перевищив би 10 млн. грн., такі операції визнаються контрольованими та мають бути відображені у звіті про контрольовані операції [8].

З'являються нові критерії формування переліку «низькоподаткових» юрисдикцій.

Загальна кількість юрисдикцій в переліку збільшилася з 65 до 85. Порівняно з попереднім переліком, затвердженим Розпорядженням Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 16 вересня 2015 року № 977-р, з 1 січня 2018 року потрапляє під контроль трансфертне ціноутворення в операціях з контрагентами з таких держав (територій), як Бурунді, Вануату, Гваделупа, Гватемала, Грузія, Джибуті, Співдружність Домініки, Домініканська Республіка, Естонія, Іран, Куба, Лаос, Латвія, Ліван, Мальта, Марокко, Монако, ОАЕ, Пуерто-Ріко, Сінгапур, Угорщина [7].

Відбувається набуття чинності переліком організаційно-правових форм нерезидентів, який затверджений Постановою КМУ від 4 липня 2017 року № 480. Він включає 95 організаційно-правових форм нерезидентів з 26 країн світу. Таким чином, в разі придбання у 2018 році товарів, робіт і послуг у нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до вищевказаного переліку, компанії зобов'язані збільшити фінансовий результат податкового (звітного) періоду на суму 30% вартості таких товарів (робіт, послуг) або підтвердити суму витрат у цих операціях за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки».

Дозволяється самостійне коригування за для трансфертного ціноутворення. З 1 січня 2018 року платники податків можуть самостійно відкоригувати ціни контрольованих операцій (суму податкових зобов'язань), здійснених у 2015 та 2016 роках, до мінімального/максимального значення діапазону цін (рентабельності). Також з урахуванням змін до пункту 50.1 ПКУ, якщо платником податків під час підготовки звіту про контрольовані операції буде встановлено, що умови його контрольованих операцій не відповідають принципу «витягнутої руки», він може здійснити самостійне коригування та подати уточнюючий розрахунок до податкової декларації з податку на прибуток підприємств до 1 жовтня року, наступного за звітним, без застосування штрафної санкції [8]. Обмеження на здійснення самостійного коригування під час проведення перевірки платника податків щодо дотримання принципу «витягнутої руки» стосується виключно контрольованих операцій, перевірка яких триває, а також не поширюється на контрольовані операції інших звітних періодів.

Збільшується термін підготовки документації з трансфертного ціноутворення, передбачається надсилання запиту платника податків до ДФС про надання документації не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, в якому було здійснено відповідні контрольовані операції (раніше – до 1 травня). Водночас збільшено перелік інформації, яку повинна містити документація з трансфертного ціноутворення. Весь перелік наведено у підпункті 39.4.6 ПКУ [8].

Встановлюється обов'язок для платників податків зберігати документи та інформацію, які є необхідними для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, протягом 2 555 днів (7 років) від дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

Законом № 2245 вносяться деякі зміни в особливості проведення перевірок контрольованих операцій за 2013–2014 роки. Контролюючий орган призначає перевірку контрольованих операцій, здійснених платниками податків у 2013 та 2014 звітних роках, відповідно до процедури чинних норм ПКУ. Водночас під час проведення перевірки цих звітних періодів використовується методологія визначення звичайної ціни, що діяла на момент здійснення таких контрольованих операцій.

Також Законом № 2245 вдосконалюється процедура попереднього узгодження ціноутворення. Змінами, внесеними до пункту 39.6 ПКУ, впроваджено нові правила стосовно процедури попереднього узгодження ціноутворення, за результатами якої великий платник податків має можливість укласти з ДФС договір про попереднє узгодження ціноутворення. Дія такого договору, укладеного за результатами попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях, може бути поширена на весь звітний період, в якому було укладено договір, та/або звітні періоди, що передують набранню його чинності. В разі дотримання великим платником податків умов такого договору та за незмінності узгоджених критеріїв для визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» його дія може бути подовжена на новий строк. Крім того, передбачено гарантії стабільності умов договору про попереднє узгодження ціноутворення в разі зміни податкового законодавства, внесення в нього змін, припинення дії або втрати платником податків статусу великого платника податків.

Висновки. Незважаючи на те, що, згідно з економічною сутністю, трансфертне ціноутворення не є негативним явищем, на практиці цей процес часто пов'язаний з ухиленням від сплати податків. Отже, Україна, як і будь-яка інша держава, має захищати свої права, здійснюючи податковий контроль за трансфертним ціноутворенням.

Зміни до правил трансфертного ціноутворення в Україні, що почали діяти з 1 січня 2018 року, загалом є позитивними для держави та платників податків, спрощують їх дотримання для бізнесу та вдосконалюють процедуру адміністрування для ДФС. Водночас розширено сферу контролю за трансфертним ціноутворенням, що поступово закриває «дірки», які несумлінні платники податків використовували для зменшення податкових відрахувань.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Савченко Т., Павленко Л. Трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги. Економічний простір. 2010. № 39. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf.
2. Богацька Н., Малогулко О. Суть трансфертного ціноутворення та його функції. URL: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/32958.doc.htm.
3. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. Економіка України. 2006. № 1. С. 14–22.
4. Алексєєва А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 85–95. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8.
5. Глаз К. Трансфертне ціноутворення // Інститут стратегічних досліджень. URL: <http://ukrstrategy.com/uk/analitika/item/56-transfertcen.html>.
6. Колдовський М. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. Ефективна економіка. 2013. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_7_6.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 7 грудня 2017 року № 2245-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
8. Податковий кодекс України: за станом на 1 вересня 2018 року / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

REFERENCES:

1. Savchenko T. and Pavlenko L. (2010), "Transfer pricing as a tool for maintaining intrabank equilibrium", Economic Scope, [Online], no. 39, available at: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf.
2. Bohatska N. and Malohulko O. (2008), "The essence of transfer pricing and its functions", Rusnauka, [Online], available at: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/32958.doc.htm.
3. Dziuba P. (2006), "Transfer pricing: economic content and specifics", Economy of Ukraine, no. 1, pp. 14–22.
4. Aleksieieva A. and Ihnatenko T. (2014), "Transfer pricing as a mechanism for tax control", Herald of Kyiv National University of Trade and Economics, [Online], no. 3, pp. 85–95, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8.
5. Official site of Institute for Strategic Studies (2013), "Transfer pricing", available at: <http://ukrstrategy.com/uk/analitika/item/56-transfertcen.html>.
6. Koldovskiy M. (2013), "Transfer pricing as a mechanism of tax evasion", Efektyvna ekonomika, [Online], no. 7, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_7_6.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Balancing Budget Revenues in 2018", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>.
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Parfentii L.A.

*Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Socio-Economic Disciplines,
Sumy Branch of Kharkiv National University of Internal Affairs*

Shutko V.M.

*Student,
Sumy Branch of Kharkiv National University of Internal Affairs*

DEVELOPMENT OF TRANSFER PRICING TAX CONTROL IN UKRAINE

Analysing, systematizing, and generalizing scientific papers of many scholars, the essence of concepts of transfer price and transfer pricing is studied. Transfer pricing in the scientific literature is considered as a set of economic relations that arise in the process of determining the transfer price for any object of trade between related companies or structural units of one company if the object of trade crosses the customs border. Accordingly, the transfer price is defined as the price set for the object of trade or services between affiliated companies or units of the same company in case of crossing the border by the object of trade. The use of international transfer prices – the prices paid for the transfer of goods or services between the organizational units of one transnational company – is a widespread tax evasion scheme. In such a way, taxable profits are transferred to jurisdictions with a low level of taxation, substantially reducing tax deductions. Tax control of transfer pricing is based on the arm's length principle, enshrined in an international standard agreed upon by the member states of the Organization for Economic Cooperation and Development and non-member countries, and recommended for the establishment of transfer prices for tax purposes. This principle involves increasing the tax liabilities of related parties to the level of tax liabilities of unrelated parties subject to compliance of commercial and/or financial conditions of their transactions. Since January 1, 2018, the Law of Ukraine as of December 7, 2017, № 245-VIII "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Balancing Budget Revenues in 2018" came into force, which expanded the scope of control over transfer pricing, gradually closing the "holes" that unscrupulous taxpayers used to reduce tax deductions. These changes to the transfer pricing rules in Ukraine are positive both for the state and for taxpayers as they simplify their compliance with the business and improve the administration procedure for fiscal authorities.