

## **Лекція 1. Загальна характеристика трансферного ціноутворення.**

### **Сутність трансфертного ціноутворення.**

1. Визначення сутності понять «трансфертна ціна» та «трансфертне ціноутворення»
2. Труднощі застосування трансфертного ціноутворення в Україні
3. Аналіз мотивів суб'єктів трансфертного ціноутворення
4. Характеристика принципу «витягнутої руки»

1. Визначення сутності понять «трансфертна ціна» та «трансфертне ціноутворення»

Практичний юридичний словник, у якому містяться британські, американські та міжнародні юридичні терміни, визначає трансфертне ціноутворення як встановлення ціни, за якою пов'язані підприємства передають товари, послуги чи інші активи між собою. За відсутності превентивного законодавства пов'язані підприємства можуть маніпулювати трансфертним ціноутворенням, щоб отримати податковий зиск.

Розвиток транснаціональних корпорацій як форми організації виробничих відносин призвів до певної трансформації сутності поняття "**трансфертна ціна**". Це поняття все активніше використовується для позначення ціни, за якою товари та послуги передаються між господарюючими суб'єктами, що входять до складу певної транснаціональної корпорації. Таким чином, зміст поняття "трансфертна ціна" поширюється на сферу міжгосподарських відносин.

За іншим визначенням **трансфертна ціна** – це вартість, яка визначається під час господарських операцій між пов'язаними особами (компаніями, членами однієї групи), а також при операціях з суб'єктами низькоподаткових юрисдикцій і компаніями неплатниками податку на прибуток (корпоративного податку) у країні їх реєстрації (підприємства організаційно-правової форми з “особливим” податковим статусом).

**Трансфертна ціна** – це ціна, яка використана для контрольованої господарської операції.

**Трансфертне ціноутворення** у світовій практиці — це формування цін в операціях, пов'язаних між собою осіб.

Також *трансфертне ціноутворення* (ТЦУ) – це діяльність, яка спрямована на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов. Останнім часом у зв'язку зі швидким розвитком економічних процесів і збільшенням чисельності міжнародних корпорацій питання про ТЦУ стало більш актуальним. Це стосується як міжнародної сфери в цілому, так і України зокрема.

Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється національним законодавством і має свої особливі правила та вимоги. Зокрема, стаття 39 Податкового кодексу України (ПКУ) встановлює визначення таких правил.

Таким чином, згідно із законодавством **трансфертне ціноутворення** – *це певна система, за допомогою якої можливо встановити справедливую вартість товарів і послуг або ж вартість інших об'єктів, які визначаються ПКУ як об'єкти контрольованих операцій.*

Цей "феномен" став предметом вивчення і впливу з того моменту, коли платники винайшли способи мінімізації своїх податкових зобов'язань за допомогою трансфертних цін. Найпростішим способом такої мінімізації стало переведення прибутку на ті суб'єкти з групи пов'язаних осіб, які мають пільги з податків або є центрами витрат.

Трансфертне ціноутворення зумовлене розширенням міжнародних операцій ТНК, на практиці стосується ціноутворення на товари, послуги, "ноу-хау" та інтелектуальну власність, що передають через кордони в межах корпоративних мереж. Ціни, за якими відбувається передача таких активів, визначають розміри доходів обох сторін та, таким чином, податкову базу відповідних країн. Теоретично, якщо розрахована трансферна ціна забезпечує розумний розподіл прибутків, то податкові органи обох країн отримують справедливую частку податкових надходжень. Однак у будь-якої ТНК може виникнути бажання скористатися різними рівнями оподаткування та "перекачати" доходи в країну з більш низьким рівнем оподаткування.

## 2. Труднощі застосування трансфертного ціноутворення в Україні

Сутність трансфертного ціноутворення доцільно розглянути через економічні інтереси різних суб'єктів цього процесу, якими залежно від їх ролі у даному процесі, є *міжнародні та національні компанії*, а також *державні органи управління*.

Всі учасники в процесі здійснення операцій трансфертного ціноутворення мають на меті задоволення економічного інтересу. Однак при цьому виникає конфлікт економічних інтересів учасників.

Узагальнивши досвід ТНК, а також беручи до уваги особливості функціонування бізнесу в Україні можна визначити наступні труднощі застосування трансфертного ціноутворення (табл. 1).

**Таблиця 1. Труднощі застосування трансфертного ціноутворення в Україні**

| з боку компанії                                                                                                                                                                                      | з боку держави:                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) небажання надавати внутрішню інформацію органам державного управління (зокрема, внаслідок високих штрафних санкцій – 5% від суми контрольованих операцій, які встановлені законодавством України) | 1) нечіткість та протиріччя у законодавчих нормах щодо регулювання трансфертного ціноутворення                                          |
| 2) незрозумілість встановлених правил щодо регулювання трансфертного ціноутворення                                                                                                                   | 2) високий рівень корупції: небажання органів державного управління "правильно" використовувати законодавства                           |
| 3) небажання збільшувати власні витрати внаслідок системи регулювання трансфертних цін                                                                                                               | 3) відсутність чіткої організації регулювання трансфертного ціноутворення                                                               |
| 4) ефективні схеми відмивання коштів у офшорні зони через афілійовані особи                                                                                                                          | 4) відсутність норм регулювання трансфертних цін на послуги та нематеріальні активи                                                     |
|                                                                                                                                                                                                      | 5) закритість даних щодо діяльності компаній в країнах, де немає чи в стадії формування системи регулювання трансфертного ціноутворення |
|                                                                                                                                                                                                      | 6) не встановлено перехідного періоду для пристосування до нових норм державного регулювання                                            |

Ефективна система формування та документування трансфертних цін складається з чотирьох необхідних елементів, які нерозривно пов'язані між собою і утворюють цикл трансфертного ціноутворення (табл. 2).

**Таблиця 2. Цикл трансфертного ціноутворення на підприємстві**

| Стадії циклу            | Завдання що виконуються на відповідній стадії                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Діагностика             | <ul style="list-style-type: none"> <li>Виявлення взаємозалежних осіб.</li> <li>Визначення контрольованих угод.</li> <li>Аналіз операцій і розподіл їх за ступенем суттєвості можливих податкових наслідків.</li> <li>Виявлення ризиків по кожній окремій операції.</li> <li>Підготовка матриці «пріоритетного аналізу»</li> </ul>                                                                                                   |
| Розробка стратегії      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Визначення найбільш суттєвих операцій / компаній / рішень.</li> <li>Вибір необхідної документації.</li> <li>Визначення термінів і формату звіту.</li> <li>Розробка подальшої стратегії</li> </ul>                                                                                                                                                                                            |
| Підготовка обґрунтувань | <ul style="list-style-type: none"> <li>Проведення функціонального аналізу.</li> <li>Аналіз ризиків.</li> <li>Збір додаткової інформації.</li> <li>Підготовка порівняльного дослідження.</li> <li>Виявлення додаткових рішень щодо скорочення контрольованих угод.</li> <li>Підготовка документації</li> </ul>                                                                                                                       |
| Впровадження            | <ul style="list-style-type: none"> <li>Впровадження політики в єдину систему планування підприємства.</li> <li>Моніторинг процесу адаптації структури компанії до нового законодавства.</li> <li>Розробка методологій та інструкцій з процесам і політиці ціноутворення.</li> <li>Проведення тренінгів для персоналу.</li> <li>Відповідні коригування структури, політики та / або трансфертних цін на регулярній основі</li> </ul> |

Після організації циклу трансфертного ціноутворення на підприємстві, особливу увагу слід зосередити на розподілу сфер відповідальності всередині компанії, у якому регламентується взаємодія різних департаментів. Як правило, до контролю за трансфертним ціноутворенням на підприємстві залучені наступні служби: юридична, бухгалтерська (податкова), інформаційні технології (далі — ІТ), комерційна, планово — економічна (служба відповідальна за планування та бюджетування).

### 3. Аналіз мотивів суб'єктів трансфертного ціноутворення

У наслідок застосування системи трансфертного ціноутворення компанії можуть отримувати значні вигоди та задовольняти власні економічні інтереси, які стосуються не лише збільшення доходів, а мають більш складний характер, на чому наголошено окремими авторами.

Загалом основними мотивами для учасників трансфертного ціноутворення — компаній є:

- 1) оптимізація діяльності: податкова оптимізація (зменшення податкового навантаження) й ефективний розподіл та алокація активів;
- 2) контроль за попитом та пропозицією всередині компанії;
- 3) збереження комерційної таємниці при передачі технологій всередині компанії;
- 4) підвищення конкурентоздатності компанії на ринках збуту;
- 5) покращення консолідованого фінансового результату компанії, зокрема ефективне використання трансфертних цін за умови використання міжнародних стандартів звітності (IFRS, US"GAAP);
- 6) ефективне розміщення інвестицій та кредитних ресурсів.

Мотиви державних органів в процесі трансфертного ціноутворення визначаємо такі:

- 1) збільшення надходжень до бюджету за рахунок регулювання трансфертного ціноутворення;
- 2) захист національних виробників;
- 3) створення однакових конкурентних умов для діяльності компаній на національному ринку;
- 4) уникнення значної непропорційності у платіжному балансі, що може негативно вплинути на економіку країни, валютний курс тощо.

### 4. Характеристика принципу «витягнутої руки»

Виходячи зі змісту поняття «трансфертне ціноутворення», цей механізм відноситься до цін, за якими укладаються угоди між юридичними особами, що входять до однієї міжнародної корпорації, що, на думку міжнародної аудиторської компанії «Ернст енд Янг», впливає на вибір юрисдикції, в якій відбувається оподаткування прибутку. В основу трансфертного ціноутворення як в міжнародній, так і в українській практиці покладено «принцип витягнутої руки».

*За цим принципом "якщо між двома підприємствами в господарській та фінансовій діяльності створюються умови відмінні від тих, що виникли б між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток нарахований одному з них, може бути включений до прибутку цього підприємства та відповідно оподаткований".*

А отже, за нормами Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) використання трансфертних цін дозволяє здійснювати оподаткування прибутку підприємств за місцем (країною) виникнення такого прибутку.

Отже, «принцип витягнутої» це певне правило, яке передбачає, що вартість угоди між пов'язаними сторонами повинні відображати умови, що мають місце в операціях між незалежними компаніями (ринковим умовам).

Якщо говорити простіше, то головна думка цього принципу – порівняти контрольовані та неконтрольовані операції, спираючись на критерій податкових вигод, а також проаналізувати всі переваги та недоліки, які вони створюють.

### **Правила ідентифікації контрольованих операцій**

1. Критерії відбору та умови визнання господарських операцій контрольованими
2. Етапи відбору контрольованих операцій
3. Проблеми регулювання контрольованих операцій.

1. Критерії відбору та умови визнання господарських операцій контрольованими

Певні операції, які виконуються між суб'єктами господарювання, контролюються уповноваженими податковими органами. Такі операції мають визначення "контрольовані". До даної категорії відносяться всі операції господарського характеру, за підсумками яких може відбуватися або завищення витрат, або заниження доходів, а це так само веде до заниження прибутку та податку на такий прибуток.

Відповідно до Податкового кодексу України (стаття 39), **контрольованими операціями** є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

- а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами - нерезидентами;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України.

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Відповідно до Податкового кодексу України (а саме підпунктом 39.2.1.7), *операція вважається контрольованою, коли відповідає наступним двом критеріям:*

- Загальний дохід платника податку на прибуток за річний звітний період більше, ніж 150 млн грн.

- Розмір операції платника податку на прибуток з кожним окремим контрагентом за річний звітний період більше, ніж 10 млн грн.

У підпункті 39.2.1.4 Податкового кодексу України закріплено невинятковий список можливих контрольованих операцій. Так, до них відносяться:

- операції з такою продукцією, як сировина або готові товари (відбувається експорт або імпорт);

- операції, які полягають у наданні або придбанні певних послуг;

- операції, об'єктом яких виступають нематеріальні активи або об'єкти інтелектуальної власності;

- операції фінансового характеру (наприклад, лізинг, інвестиції, кредити і т.д.);

- угоди купівлі-продажу, об'єктами яких можуть бути корпоративні права, цінні папери, інвестиції, матеріальні та нематеріальні активи;

- операції нерезидента з його постійним представництвом (резидентом України);

– операції передачі резидентом України нерезиденту функцій, активів, ризиків, у результаті яких на “неринкових умовах” зменшуються доходи (фінансовий результат) такого резидента.

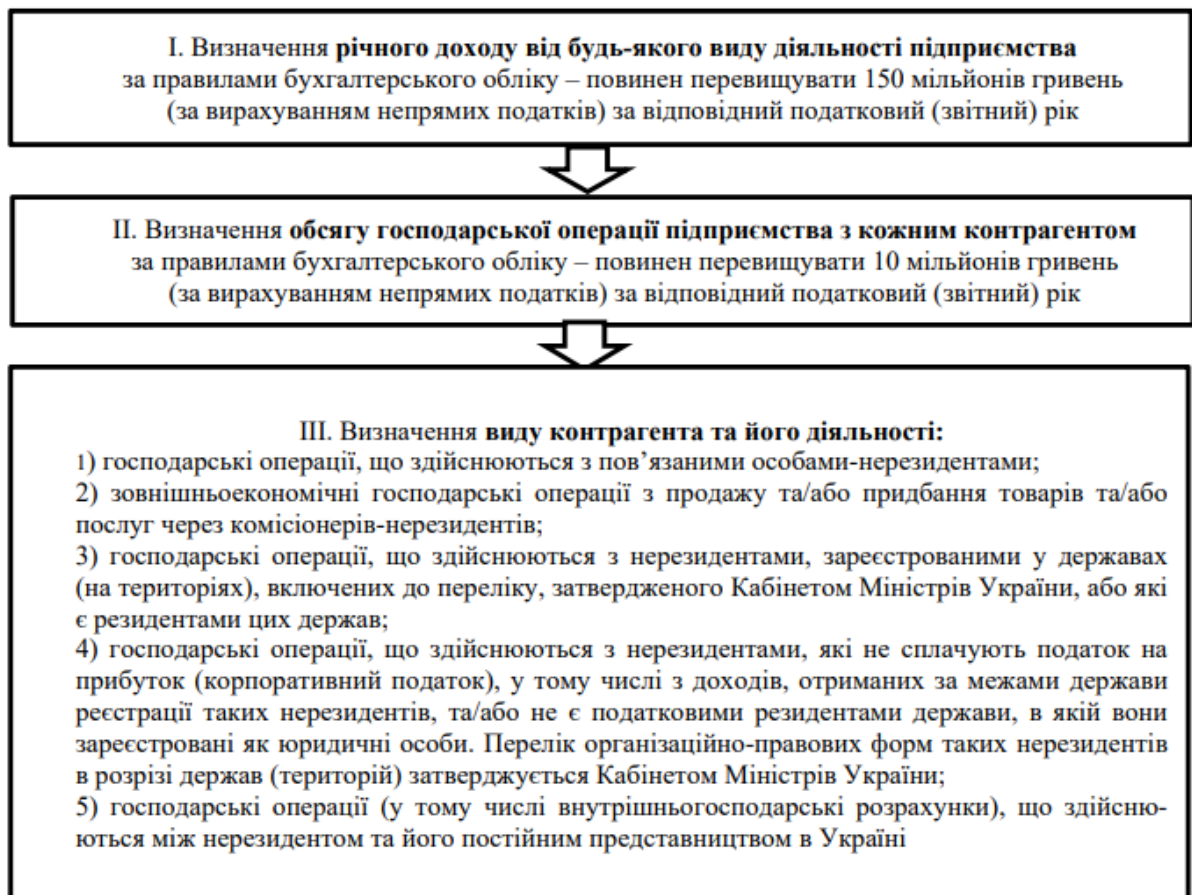
*Розберемо деякі конкретні приклади контрольованих операцій.*

*Кредит, отриманий від нерезидента. У цьому випадку розмір кредиту не береться до уваги під час встановлення вартісного критерію. Однак відсоткова ставка (тобто розмір відсотків) впливає на формування витрат резидента. Таким чином, цей фактор відіграє роль під час здійснення оподаткування податком на прибуток.*

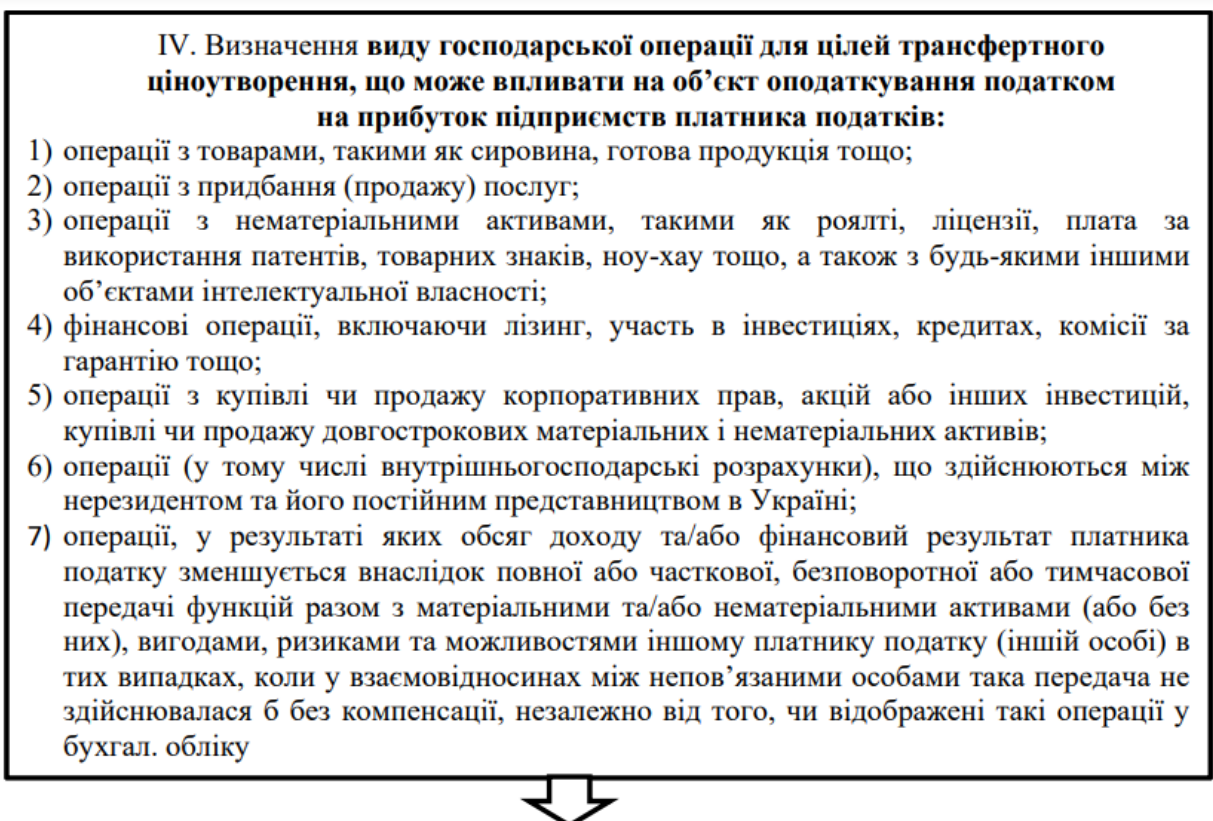
*Експорт продукції нерезиденту, який пов’язаний з резидентом. Бувають ситуації, коли вартість на реалізовані товари значно нижча ринкових цін, відповідно це відбивається на прибутку резидента (його заниженні). Також це враховується під час оподаткування прибутку – недоотримання бюджетом України податку на прибуток.*

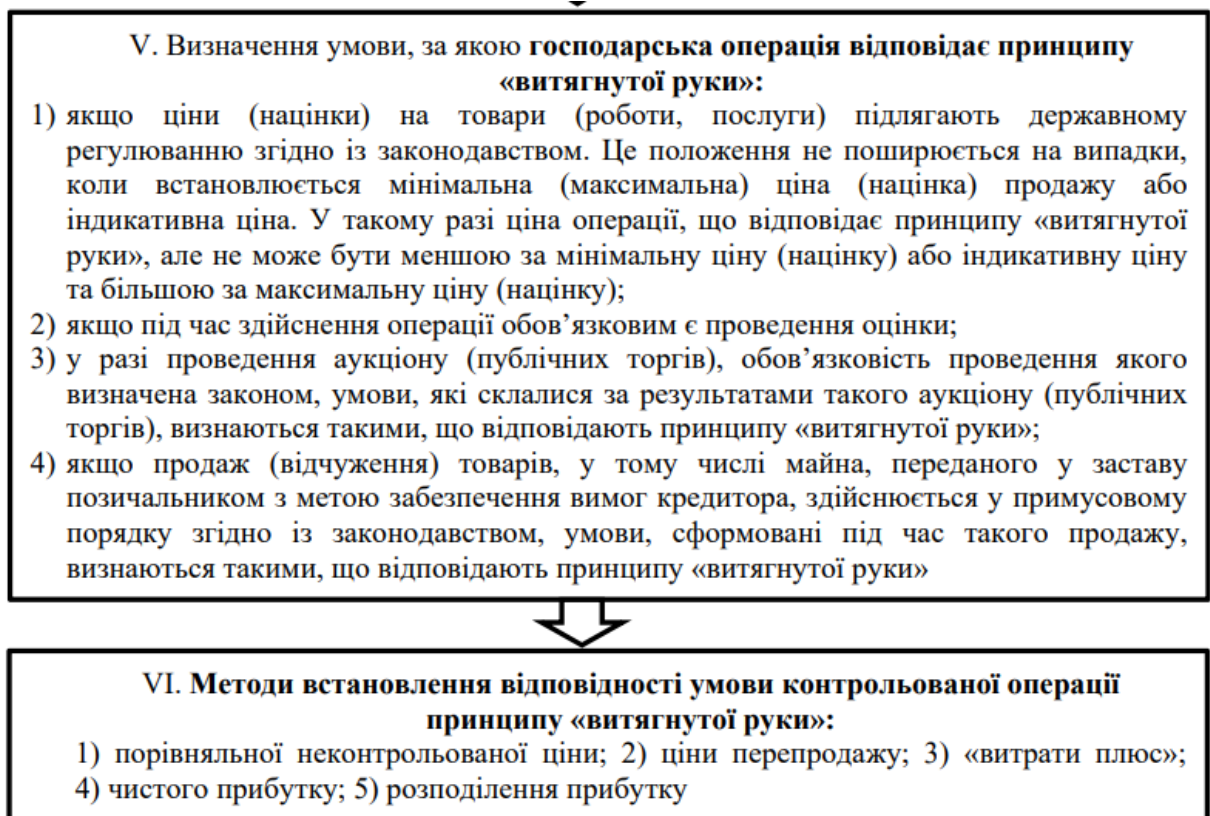
## 2. Етапи відбору контрольованих операцій

Для виявлення контрольованих операцій в угодах вітчизняних підприємств застосовують критерії відбору та умови визнання господарських операцій контрольованими. Процес перевірки операцій на відповідність складається з шести етапів, які наведено на рис. 1 та 2.



**Рис. 1. Етапи відбору та умови визнання операцій контрольованими**





**Рис. 2. Етапи відбору та умови визнання операцій контрольованими**

Представлений алгоритм виявлення контрольованих операцій підходить для будь-яких суб'єктів господарювання та може змінюватися відповідно до законодавства. Але слід зазначити, що під час розгляду причин виникнення трансфертного ціноутворення доцільно враховувати економічні інтереси всіх суб'єктів цього процесу.

### **3. Проблеми регулювання контрольованих операцій.**

Оскільки всі учасники мають на меті задоволення власного економічного інтересу, то виникає ситуація, коли кожен із них готовий іти на конфлікт заради досягнення своїх економічних інтересів. Саме тому слід узагальнити увесь доступний міжнародний досвід застосування трансфертного ціноутворення та більш детально вивчити типові проблеми, що виникають під час упровадження регулювання контрольованих операцій. При цьому виникає ціла низка проблем з боку компаній (рис. 3).



Рис. 3. Пірамідальна схема проблем компаній під час упровадження регулювання за трансфертним ціноутворенням

Однак проблеми компаній порівняно з вигодами від потенційного впровадження системи регулювання трансфертних операцій є незначними та не вимагають особливої уваги. При цьому з боку держави відомі такі проблеми, як:

- слабкий рівень організації та контролю за формуванням трансфертних цін;
- часті зміни законодавства у сфері трансфертного ціноутворення;
- відсутність механізму поступового впровадження заходів із регулювання трансфертного ціноутворення;
- обмежений доступ до інформації про афілійовані компанії, що відкриті за кордоном;
- корупція в органах державного управління;
- складність контролю за ціноутворенням у сфері послуг та переміщенням інтелектуальних цінностей.