
ФІНАНСИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 338.516:339.72

Сопко Валерія,

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування КНТЕУ

Мельничук Оксана,

к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В МІЖНАРОДНИХ РОЗРАХУНКАХ

Розглянуто сутність трансфертного ціноутворення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Опрацьовано зміни у нормативно-правовій базі щодо регулювання механізму трансфертно-цінових вимог. Досліджено питання стосовно податкових різниць з податку на прибуток у разі проведення контрольованих операцій з нерезидентами з придбання товарів, робіт, послуг. Наведено приклад вибору методу ціноутворення при придбанні обладнання у нерезидента.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, контрольовані операції, принцип «витагнутої руки».

Сопко В., Мельничук О. Трансфертное ценообразование в международных расчетах. Рассмотрена сущность трансфертного ценообразования в сфере внешнеэкономической деятельности. Обработаны изменения в нормативно-правовой базе по регулированию механизма трансфертно-ценовых требований. Исследован вопрос в отношении налоговых разниц по налогу на прибыль в случае проведения контролируемых операций с нерезидентами по приобретению товаров, работ, услуг. Приведен пример выбора метода ценообразования при приобретении оборудования у нерезидента.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, связанные лица, контролируемые операции, принцип «вытянутой руки».

© Сопко В., Мельничук О., 2016

Постановка проблеми. Трансфертне ціноутворення (ТЦ) останнім часом виходить на перший план дискусій платників податків та органів фіскальної служби. Нині багато питань виникає через прогалини у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII [1–2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню ТЦ приділяли увагу у своїх працях такі науковці, як: А. Вагенгофер, К. Друрі, Г. Кюппер, Д. Пфаф, П. Хорвач [3–7]. Серед вітчизняних науковців слід виділити: А. Алексєєву, О. Жукову, Я. Греца, М. Колдовського, О. Терещенка [8–12].

У сфері зовнішньоекономічної діяльності ТЦ переважно розглядається на рівні міжгосподарських відносин юридично відокремлених господарюючих суб'єктів, які пов'язані відносинами контролю. Тобто досліджується процес формування рівноважних цін, при яких споживачі максимально задовольняють свої потреби, а виробники максимізують прибуток. Однак недостатньо вивченим залишаються питання щодо сутності ТЦ як механізму податкового контролю за сплатою податків, а також аналізу категорій контрольованих господарських операцій, методів визначення ціни у контрольованих операціях, аспектів податкового контролю за ТЦ.

Мета статті – дослідити ТЦ з точки зору сфер застосування, розглянути зміни до нормативно-правових актів, що регламентують його механізм, визначити особливості застосування основних методів формування звичайних цін у відносинах між пов'язаними юридичними особами, розглянути питання щодо податкових різниць з податку на прибуток у разі проведення контрольованих операцій з нерезидентами з придбання товарів, робіт, послуг.

Матеріали та методи. Матеріалами дослідження слугували нормативні акти вітчизняного законодавства, наукові публікації вітчизняних та зарубіжних авторів із зазначених проблем. У процесі наукового дослідження застосовано такі методи, як: історичний, логічний, структурного аналізу, порівняння та спостереження, групування, формалізації, систематизації.

Результати дослідження. Досліджуючи проблеми ТЦ у сфері зовнішньоекономічної діяльності, особливу увагу потрібно приділити термінологічному апарату. Трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни [2], сукупність економічних відносин, які виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який об'єкт торгівлі між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон.

Розглядаючи механізм використання ТЦ, слід відмітити, що реалізація права власника на отримання доходу від власності відбувається за допомогою трансфертних цін, що встановлюються або на продукцію, або на сировину і матеріали, що використовуються. При цьому продукція реалізується, а сировина і матеріали купуються через

допоміжні постачальницько-збутові фірми. Тоді трансфертні ціни усередині бізнесу встановлюються так, щоб не залишати на основному підприємстві нічого понад необхідних засобів для покриття виробничих витрат. Таким чином, загальний прибуток бізнесу акумулюється на рахунках фірм постачальників, що виконують роль центрів прибутку. З метою економії на податках центри прибутку розташовуються в офшорних зонах за кордоном. Використання подібної схеми дає змогу власникові, *по-перше*, економити на податках, а *по-друге*, привласнювати прибуток підприємства, включаючи ту її частину, яка припадає на частку дрібних акціонерів. У цих умовах виплата дивідендів стає для власника нічим не виправданою витратою засобів. У результаті рівень дивідендів залишається дуже низьким. Один з істотних негативних наслідків практики використання трансфертних цін – не вигідність зовнішніх інвестицій і кредитування таких підприємств, які занижують свій прибуток [13].

В Україні ТЦ активно використовуються корпораціями для виведення прибутку в офшорні території або в території із сприятливим податковим кліматом. Особливої популярності набули схеми з псевдо-експортом/псевдо-імпортом товарів, коли фізичного переміщення товарів через кордон не відбувається, а всі операції здійснюються лише на папері. В результаті прибуток від здійснення таких операцій осідає в офшорних територіях і може повернутися назад у країну під виглядом іноземних інвестицій, що в жодному разі не зможе компенсувати втрати держави з недоотримання податків від експортно-імпортних операцій [14].

Головна мета Закону України – створення ефективної системи протидії використанню бізнесом оптимізаційних схем із залученням офшорів і підконтрольних осіб [2].

Нормативний документ про ТЦ містить визначення такого ціноутворення, встановлює механізми контролю, визначає операції та методи ціноутворення у контрольованих угодах, а також дає право великим платникам податків на попереднє взаємне узгодження цін у контрольованих операціях з Міністерством доходів і зборів України на певний термін.

Необхідність запровадження контролю за дотриманням цін пояснюється поширенням 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 надають можливість 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 України [14].

Крім того, з набуттям чинності змін до Податкового кодексу України (ПКУ) [1] в Україні запроваджено механізм ТЦ в операціях між пов'язаними особами, зокрема за операціями з контрагентами, зареєстрованими в офшорних зонах, що, сприятиме реалізації основних принципів податкового законодавства України та недопущенню втрат доходів державного бюджету України.

Опрацьовуючи досить кардинальні зміни щодо порядку визначення ТЦ, прийняті Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015 № 609-VII (далі – Закон № 609) [15], насамперед, слід відмітити зміни щодо порядку визначення контрольованої операції.

Відповідно до пп. 39.2.1.1 ПКУ контрольованими визнаються господарські операції з метою нарахування податку на прибуток:

- господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків із пов'язаними особами – нерезидентами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів.

Розглядаючи пп. 39.2.1.2 ПКУ для цілей нарахування податку на прибуток підприємства, слід відмітити, що контрольованими є господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Розпорядженням КМУ від 16.09.2015 № 977-р [16].

Операції з контрагентом, зареєстрованим у державі (на території), включеній до такого переліку, визнаються контрольованими з дати включення держави (території) до такого переліку.

Зазначено критерії, які Кабінет Міністрів України враховує під час визначення переліку держав (територій), а саме:

- держави (території), у яких загальна ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні [17];
- держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією.

Згідно з пп. 39.2.1.7 ПКУ контрольованими визнаються господарські операції, якщо одночасно виконуються такі умови: річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік; обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Для порівняння, до внесення змін грошовими критеріями були 20 млн грн і 1 млн грн відповідно.

Коментованим законом виключено всі норми, які б поширювали порядок ТЦ для цілей обкладення ПДВ. Наразі такі правила слід ураховувати лише при обчисленні податку на прибуток, для підприємств які здійснюють контрольовані операції. Чималим позитивом можна вважати розуміння проблеми неможливості застосування спеціальних правил ТЦ для біржових товарів і ідею їх скасувати, залишивши для контролю за такими операціями п'ять стандартних методів ТЦ.

При регламентації його механізму формування ціни ґрунтується на принципі «вितягнутої руки» – міжнародному стандарті, погодженому державами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) як рекомендованому до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб.

Принцип «вितягнутої руки», що закріплено в ст. 9 Типової податкової конвенції ОЕСР [18], передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій.

У старій редакції такий порядок діяв лише для контрольованих операцій з нерезидентами, зареєстрованими в державах (територіях), визначених пп. 39.2.1.2 ПКУ (наразі – затверджено Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 977). Відтепер порядок поширюється на всі контрольовані операції з вивезення в митному режимі експорту/увезення в митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування [17].

Важливо відзначити, що Розпорядженням № 977 затверджено новий Перелік держав (територій):

- у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні;
- які не розкривають у публічному доступі інформацію про структуру власності юридичних осіб;
- з якими Україною не укладено міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією.

За такими критеріями до Переліку Розпорядження № 977 [16] увійшло 65 держав. Слід відмітити, що з попереднього Переліку від 14.05.2015 № 449-р. [19] виведені: Грузія, Ліван, Мальта, ОАЕ, Сінгапур, Швейцарія, Гваделупа, Люксембург, Марокко і Ямайка.

Відповідно до пп. 39.2.1.3 ПКУ встановлення для таких товарів відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Дослідження відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки» проводиться з точки зору застосування діапазону цін на такі товари, що склалися на товарній біржі (а не середня ціна за декаду, як було до цього). Перелік товарів, що мають біржове котирування,

і світових товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України. Діапазон цін розраховується згідно з порядком, визначеним в абз. 4 пп. 39.3.2.3 ПКУ, на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує проведенню контрольованої операції.

Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати й постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

Стосовно порядку визначення звичайних цін особливу увагу потрібно приділити методам ціноутворення. Існуючий механізм вибору методів визначення звичайної ціни розглянемо на умовному прикладі.

У межах своєї господарської діяльності у 2016 р. ТОВ «IMG» здійснювало контрольовані операції з придбання машинобудівного обладнання та запчастин у пов'язаної особи, компанії *IMG Group L.H.* Обидві компанії входять до групи компаній *IMG Group*, штаб-квартира якої розташована у м. Торонто, Канада.

У 2016 р. компанією *IMG Group L.H.*, в рамках контрольованої операції, здійснено постачання обладнання, комплектуючих виробів, запасних частин. Виробником продукції є компанія *IMG Group JT* (Франція), яка також входить до групи *IMG Group*.

Слід врахувати, що відповідно до пп. 39.1.1 п. 39.3 ст. 39 ПКУ, платник податку, що бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку згідно з принципом «витягнутої руки».

Обсяг оподатковуваного прибутку платника податків, що бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях.

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пп. 39.3.1 п. 39.3 ст. 39 ПКУ.

Подальше дослідження зазначеної тематики доцільно почати з безпосереднього аналізу методів трансфертного ціноутворення, які передбачені ПКУ, а саме: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку.

Згідно з положеннями ПКУ допускається використання комбінації двох і більше методів. Досліджуючи методи ціноутворення, доречно розглянути можливості застосування різних варіантів.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продаж) базується на порівнянні ціни, застосованої під час контрольованої операції, з ціною (діапазоном цін) у зіставній неконтрольованій операції, що фактично здійснені платником податків або іншими особами. Згідно з положеннями пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ, комерційні умови операцій можуть бути визнані зіставними у разі, якщо відмінності між

ними не мають істотного впливу на фінансовий результат операцій або можуть бути усунені шляхом проведення відповідних коригувань.

Протягом 2016 р. ТОВ «*IMG*» не здійснювало придбання у третіх осіб продукції, яка може бути визнана ідентичною або однорідною з отриманим обладнанням, яке є предметом контрольованої операції.

За діючою моделлю бізнесу *IMG Group L.H.* не здійснює реалізацію продукції непов'язаним особам в Україні. Отже, у рамках використання методу порівняльної неконтрольованої ціни відсутні внутрішні зіставні ціни, які можуть бути використані для цілей обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Крім того, продукція, що є предметом контрольованої операції, не є біржовим товаром, у зв'язку з чим відсутня інформація про біржові котирування на даний вид продукції. Таким чином, відсутні зовнішні зіставні ціни, які можуть бути використані для порівняння із застосовуваними в контрольованій операції цінами на продукцію за використання методу порівняльної неконтрольованої ціни. Відповідно, метод порівняльної неконтрольованої ціни не може бути використаний для підтвердження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Одним із методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» є метод ціни перепродажу, що складається з порівняння результату перепродажу, який покупець товару у контрольованій операції отримує від перепродажу товару у неконтрольованій операції, з результатом перепродажу, який отримується у зіставній неконтрольованій операції купівлі та операціях перепродажу.

При застосуванні методу ціни перепродажу доцільним є порівняння показника валової рентабельності обраної сторони контрольованої операції зі значеннями валової рентабельності, досягнутими у неконтрольованих операціях такою стороною або зіставними з нею компаніями. Враховуючи відсутність аналітичної інформації щодо облікових політик потенційно зіставних компаній, здійснення відповідних коригувань даних фінансової звітності зіставних компаній або ТОВ «*IMG*» не видається можливим. Відповідно, для аналізу умов контрольованої операції на відповідність принципу «витягнутої руки» метод ціни перепродажу не може бути застосований.

Згідно з пп. 39.3.5 п. 39.3 ст. 39 ПКУ метод «витрати плюс» складається з порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у зіставній неконтрольованій операції.

При застосуванні методу «витрати плюс» доцільно порівняти показник валової рентабельності собівартості обраної сторони контрольованої операції зі значеннями валової рентабельності собівартості,

досягнутими у неконтрольованих операціях такою стороною або зіставними з нею компаніями.

У 2016 р. *IMG Group L.H.* не проводило зіставних операцій з непов'язаними особами в Україні, що унеможливило визначення інтервалу рентабельності на підставі операцій, здійснених платником податків з незалежними особами. Таким чином, можна зробити висновок про те, що метод «витрати плюс» не може бути застосований для аналізу контрольованої операції.

Відповідно до пп. 39.3.6. п. 39.3 ст. 39 ПКУ існує метод чистого прибутку, який полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у зіставній неконтрольованій операції.

Зокрема, метод чистого прибутку може використовуватися у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про необхідний ступінь зіставності комерційних та (або) фінансових умов контрольованої і зіставних операцій при використанні методу ціни перепродажу та методу «витрати плюс». Отже, метод чистого прибутку може бути застосований як основний для аналізу умов контрольованої операції, оскільки більш пріоритетні методи не можуть бути застосовані.

Згідно з пп. 39.3.7. п. 39.3 ст. 39 метод розподілення прибутку операції складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку непов'язане підприємство отримало б від участі у зіставній неконтрольованій операції.

Зокрема, цей метод застосовують, якщо існує тісний зв'язок між контрольованими операціями та іншими операціями, здійсненими сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами, або якщо у власності (користуванні) сторін операції знаходяться права на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності.

Оскільки немає тісного зв'язку між контрольованою операцією та іншими операціями, які сторони здійснюють з пов'язаними з ними особами, то застосування методу розподілення прибутку є недоцільним. Таким чином, для аналізу відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» слід обрати метод чистого прибутку із застосуванням показника чистої рентабельності ТОВ «*IMG*». При застосуванні цього методу необхідно порівняти чисту рентабельність ТОВ «*IMG*» з діапазоном рентабельності, розрахованим на основі фінансових даних незалежних компаній, зіставних з ТОВ «*IMG*» за характером діяльності, виконуваними функціями та понесеними ризиками.

Стосовно змін, варто звернути увагу на пп. 39.2.1.5, де в новій редакції викладено порядок визнання господарської операції контрольованою у відносинах із пов'язаною особою – нерезидентом, а саме,

якщо в ланцюжку господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою – нерезидентом, передбачених пп. 39.2.1.1, 39.2.1.2, 39.2.1.3 ПКУ, право власності на предмет такої операції, перш ніж перейти від платника податків до пов'язаної особи – нерезидента (у разі експортних операцій) або перед тим, як перейти від пов'язаної особи – нерезидента до платника податків (у разі імпорتنих операцій), переходить до однієї чи декількох непов'язаних осіб. Така операція для цілей обкладення податком на прибуток підприємств вважається контрольованою операцією між платником податків та його пов'язаною особою – нерезидентом, якщо ці непов'язані особи:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг), між пов'язаними особами;
- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не беруть на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами [19].

Зміни також передбачають:

- усунення мінімального порогу для операцій, що підлягають контролю по ТЦ, контролюючи у такий спосіб усі операції;
- скасування верхньої межі штрафів за ненадання документації обґрунтування цін, залишивши штраф у розмірі 3 % від суми контрольованих операцій;
- уточнення правил для низькоподаткових юрисдикцій;
- введення додаткових вимог до розкриття інформації для великих груп компаній щодо структури групи, кінцевих бенефіціарів тощо.

Актуальними нині у нашій країні залишаються питання щодо податкових різниць з податку на прибуток у разі проведення контрольованих операцій з нерезидентами з придбання товарів, робіт, послуг [21]. Згідно з пп. 140.5.4. ПКУ фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема, на суму 30 % вартості товарів, у т. ч. необоротних активів, робіт і послуг, придбаних у нерезидентів, які зареєстровані в державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 ПКУ (пп. 140.5.4 ПКУ).

Згідно з пп. 134.1.1. ПКУ різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років) під час визначення фінансового результату до оподаткування можуть не застосовувати ті підприємства, у яких річний дохід не перевищує 20 млн грн. Рішення про незастосування коригувань фінансового результату необхідно зазначити в декларації з податку на прибуток. Отже, для підприємств, що мають дохід за 2015 р., за даними бухгалтерського обліку, не більш ніж 20 млн грн, під час купівлі товарів у нерезидентів з Переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, не потрібно збільшувати фінансовий результат до оподаткування на 30 % (рис. 1).

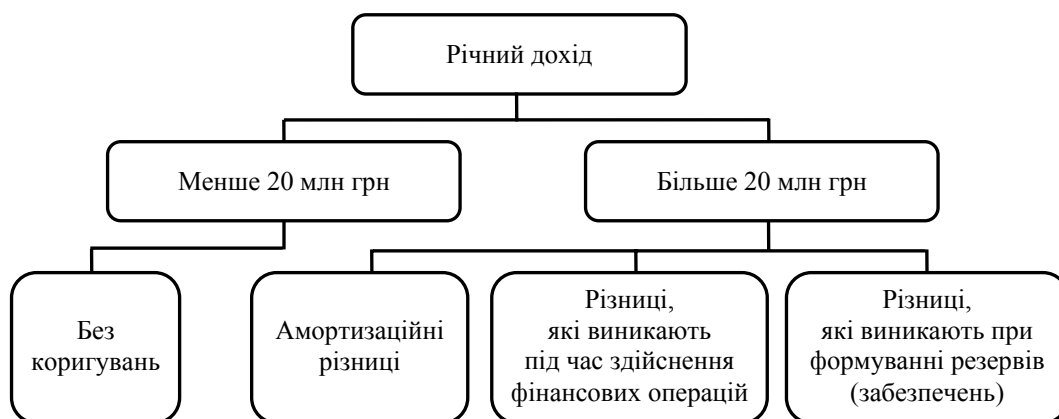


Рис. 1. Види різниць, які коригують фінансовий результат згідно з ПКУ

Джерело: розроблено авторами за [1]

Припустимо, що підприємство уклало контракт на придбання товарно-матеріальних цінностей у нерезидента – непов’язаної особи, що зареєстрована у Республіці Кіпр (державі, зазначеній у пп. 39.2.1.2 ПКУ). Обсяг придбання не перевищує 5 млн грн, загальний обсяг доходу платника податків – понад 50 млн грн за відповідний податковий календарний рік.

За таких умов підприємству (при здійсненні коригування) потрібно буде збільшити бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на 30 % вартості товарів, придбаних у нерезидента із зазначеного Переліку (тобто з пп. 39.2.1.2 ПКУ). Проте неважливо, чи є такий нерезидент пов’язаною особою, чи ні. Разом з тим, припустимо виключення, які нададуть змогу не застосовувати коригування об’єкта оподаткування, навіть якщо товар придбаний у нерезидента з Переліку.

Відповідно до пп. 140.5.4. ПКУ слід врахувати, що фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у п. 140.2, пп. 140.5.5 та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у нерезидентів (у тому числі нерезидентів – пов’язаних осіб), що зареєстровані в державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ.

Таким чином, важливою умовою застосування коригування на 30 % фінансового результату є включення нерезидента до Переліку країн, що затверджує Кабінет Міністрів України. У разі доходу понад 50 млн грн і операціях понад 5 млн грн подібні операції були б контрольованими і потрапляли під ТЦ, тобто діяла б різниця по трансфертних цінах із пп. 140.5.1 та 140.5.2. і не проводилось коригування фінансового результату.

Особливо необхідно звернути увагу на пп. 140.5.4. ПКУ, де зазначені винятки, коли вимоги цього пункту не застосовуються, а саме: «операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані

операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 цього Кодексу; або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, установленої ст. 39 цього Кодексу, але без подання звіту» (останній абз. пп. 140.5.4 ПКУ).

На рис. 2 представлено винятки, коли можна не застосовувати 30 % різницю від вартості товарів, у т. ч. необоротних активів, робіт і послуг, придбаних у нерезидентів.

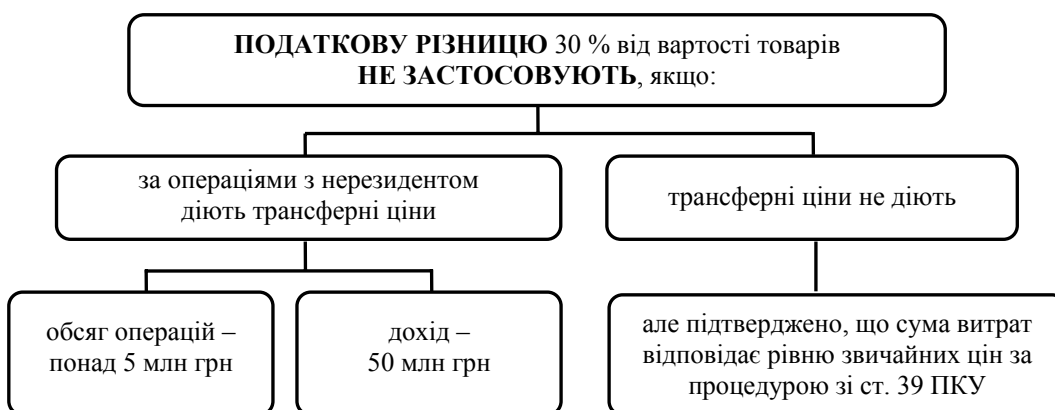


Рис. 2. Винятки щодо застосування податкових різниць згідно з пп. 140.5.4 ПКУ

Джерело: розроблено автором за [1–2]

Тож коригування можуть не застосовуватися, якщо довести, що витрати відповідають правилам установлення звичайних цін за процедурою зі ст. 39 ПКУ. Однак невирішеною проблемною залишається доведення звичайності ціни в неконтрольованих операціях через відсутність чіткого порядку визначення цін.

Проаналізувавши норми ст. 39 ПКУ, для доведення звичайності ціни потрібно володіти інформацією про:

- операції, умови їх здійснення (ціна, строки й інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів);
- опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження та виробника, наявність товарного знака й іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);
- умови й строки здійснення розрахунків за операцією;
- чинники, що вплинули на формування й установлення ціни.

Таку уточнену інформацію потрібно отримати від контрагента продавця [22–23]. Крім того, необхідно дослідити операцію з точки зору зіставності (щодо кількості, умов, розподілу ризиків сторін тощо). Особливу увагу слід звернути на метод, яким доводитиметься така звичайність. Зазвичай, метод зіставної ціни застосовують у неконтрольованих операціях (тобто ціни на подібні товари в зіставних умовах). Але при цьому необхідно дослідити, чи ціна відповідає діапазону рентабельності, що затверджено Кабінетом Міністрів України.

Можна доводити за допомогою цього методу ціни перепродажу. Доцільно було би у таких ситуаціях за роз'ясненням звернутися за індивідуальною податковою консультацією (ст. 52, 53 ПКУ) [23–24]. Адже норми ПКУ щодо доведення звичайності ціни в неконтрольованих операціях не містять конкретики.

Висновки. Досліджуючи ТЦ з точки зору сфер застосування в Україні, варто зазначити, що чинний закон про ТЦ є недосконалим. Однак у цілому прийняті зміни можна охарактеризувати як прогресивні і такі, що спрямовані на полегшення здійснення контролю над ним.

Аналіз нових нормативно-правових актів, що регламентують механізм ТЦ, виявив низку неврегульованих питань, пов'язаних з практичним застосуванням положень ст. 39. Очікується, що остаточно крапки над «і» розставить практика застосування правил трансфертного ціноутворення і, в разі необхідності, практика судових спорів із контролюючими органами.

У майбутньому науковцям та практикам варто звернути увагу на необхідність чітко прописати правила розрахунку показників рентабельності, групування операцій, застосування коригувань до цін на продукцію. Доречно розробити детальні рекомендації щодо застосування методів трансфертного ціноутворення для фінансових операцій: кредитно-депозитних, валютно-обмінних, операцій з цінними паперами, документарних операцій та ін. У межах нової податкової реформи Міністерство фінансів готує чергові зміни, які стосуються також і трансфертного ціноутворення та спрямовані на зменшення відтоку капіталу в офшори.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=348>.
2. Закон України від 04.07.2013 № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
3. Ewert R. *Interne Unternehmensrechnung* / R. Ewert, A. Wagenhofer. — 6 Aufl. — Berlin : Springer, 2005. — S. 760.
4. Друри К. *Управленческий учет для бизнес-решений* : учебник / К. Друри ; пер. с англ. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 655 с.
5. Küpper H. U. *Systeme der Kosten und Erlösrechnung* / H. U. Küpper, M. Schweitzer. — 8, überarb. Aufl. — München : Vahlen, 2003. — S. 500.
6. Pfaff D. *Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis* / D. Pfaff, U. Stefani // *Controlling*. — 2006. — № 10. — S. 517–524.
7. Horvath P. *Controlling* / P. Horvath. — 10, überarb. Aufl. — München : Vahlen, 2006. — S. 569.
8. Алексеева А. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // *Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту*. — 2014. — № 3. — С. 85–95.
9. Жукова О. В. Трансфертне ціноутворення: український варіант / О. В. Жукова [та ін.]. — Київ : Юстініан, 2014. — 183 с.
10. Греца Я. В. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування / Я. В. Греца // *Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту*. — 2014. — Вип. 26. — С. 149–151. — (Серія: Право).

11. Колдовський М. В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / М. В. Колдовський // Ефективна економіка. — 2013. — № 7. — Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2159>.
12. Терещенко О. О. Трансфертне ціноутворення як інструмент контролінгу / О. О. Терещенко, Н. В. Волошанюк // Фінанси України. — 2007. — № 5. — С. 127–135.
13. Кислов С. Трансфертне ціноутворення: новий спосіб визначення ціни продажу / С. Кислов // Справочник економіста. — 2013. — №10. — С. 56–64.
14. Сичевський І. Трансфертне ціноутворення / І. Сичевський, І. Сиволап // Вісн. М-ва доходів і зборів України. — 2013. — № 33. — С. 14–17.
15. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015 № 609-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/609-19>.
16. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ» від 16.09.2015 № 977-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>.
17. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні» від 25.12.2013 № 1042-р / ред. від 25.12.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-%D1%80>.
18. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
19. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ» від 14.05.2015 № 449-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/449-2015-%D1%80>.
20. Лист М-ва доходів і зборів України «Щодо визначення операцій між резидентом та постійним представництвом нерезидента, а також між таким представництвом та нерезидентом контролюваними» від 15.05.2014 № 8645/6/99-99-19-02-02-15 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635464099282227509.aspx.
21. Лист Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників «Щодо застосування положень пп. 140.5.4 п. 145 ст. 145 ПКУ» від 30.10.2015 № 24463/10/28-10-06-11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8213/476185>.
22. Лист Державної фіскальної служби України «Щодо визнання господарських операцій платника податків з контрагентами-нерезидентами контролюваними у разі затвердження Кабінетом Міністрів України нового переліку держав (територій)» від 10.11.2015 № 23918/6/99-99-19-02-02-15 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.gbb.com.ua/regulations/2341/8293/8213/476099>.
23. Лист Міжрегіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників «Щодо застосування окремих положень ст. 39 ПКУ» від 21.10.2015 № 23389/10/28-10-06-11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8213/475362>.
24. Лист Державної фіскальної служби України «Щодо трансфертного ціноутворення за операціями між резидентами України та постійними представництвами нерезидентів в Україні» від 19.10.2015 № 21974/6/99-99-19-02-02-15 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/letters-and-orders/gna/6351-21974.html>.

Стаття надійшла до редакції 02.06.2016.

Sopko V., Melnychuk O. Transfer pricing in international transactions.

Background. The nature of transfer pricing in foreign economic activities have been examined in the article, the purpose of monitoring of the usual prices have been defined, areas of activity that are subject to control have been described. The fourth edition of the law on transfer pricing operates today in Ukraine by which made a rather dramatic changes in the procedure of determining transfer prices.

The analysis of recent researches and publications. Many foreign and domestic scientists paid attention to the issue of transfer pricing in their writings, considering it in the sphere of foreign economic activity at the level of inter-economic relations of legally separated business entities, which are associated by relations of control. However, the questions of the essence of Transfer Pricing as a mechanism of tax control over taxes paying and analysis of categories of controlled business transactions, methods of determining prices in controlled transactions and aspects of tax control of Transfer Pricing are still not sufficiently studied.

The **aim** of the research Transfer Pricing in terms of application, consider new legal acts which regulate its mechanism.

Materials and methods. Legal acts of domestic legislation regulations, scientific publications of domestic and foreign authors regarding these issues served as research materials. Such methods as logical, comparison and observation methods were used during the scientific research.

Results. Changes in legal base for the regulation of mechanism of transfer-pricing requirements have been worked in the article and also the new versions of the procedure for recognition of economic operation under control in relationships with related party – non-resident have been considered. The question of concerning of tax differences of income tax in the case of making controlled transactions with non-residents to purchase goods and services have been considered. The example of buying of inventory holdings of non-residents – unrelated persons which registered in the state referred to in paragraphs. 39.2.1.2 of Tax Code of Ukraine have been considered. Outlined cases where tax differences may not apply. Norms of Tax Code of Ukraine have been analyzed to prove impartiality of prices in uncontrolled transactions.

Conclusion. Problems of resolution of transfer pricing have been identified. In particular, rules clearly define the calculation of the profitability have been proposed, grouping operations, application of adjustments to the prices of products. It is appropriate to develop detailed guidance on the application of transfer pricing methods for financial transactions.

Keywords: transfer pricing, connected persons, controlled operations, «arm's length principle».

REFERENCES

1. Podatkovyj kodeks Ukraïny vid 02.12.2010 № 2755-VI [Elektronnyj resurs]. — Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=348>.
2. Zakon Ukraïny vid 04.07.2013 № 408-VII «Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraïny shhodo transfernogo cinoutvorennja» [Elektronnyj resurs]. — Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
3. Ewert R. Interne Unternehmensrechnung / R. Ewert, A. Wagenhofer. — 6 Aufl. — Berlin : Springer, 2005. — S. 760.
4. Druri K. Upravlencheskij uchet dlja biznes-reshenij : uchebnik / K. Druri ; per. s angl. — M. : JuNITI-DANA, 2003. — 655 s.
5. Küpper H. U. Systeme der Kosten und Erlösrechnung / H. U. Küpper, M. Schweitzer. — 8, überarb. Aufl. — München : Vahlen, 2003. — S. 500.
6. Pfaff D. Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis / D. Pfaff, U. Stefani // Controlling. — 2006. — № 10. — S. 517–524.
7. Horvath P. Controlling / P. Horvath. — 10, überarb. Aufl. — München : Vahlen, 2006. — S. 569.
8. Aleksjejeva A. Transfertne cinoutvorennja jak mehanizm podatkovogo kontrolju / A. Aleksjejeva, T. Ignatenko // Visn. Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-tu. — 2014. — № 3. — S. 85–95.

9. Zhukova O. V. *Transfertne cinoutvorennja: ukrai'ns'kyj variant* / O. V. Zhukova [ta in.]. — Kyi'v : Justinian, 2014. — 183 s.
10. Greca Ja. V. *Vplyv zakonodavstva pro transfertne cinoutvorennja na proces podatkovogo planuvannja* / Ja. V. Greca // *Nauk. visn. Uzhgorod. nac. un-tu.* — 2014. — Vyp. 26. — S. 149–151. — (Serija: Pravo).
11. Koldovs'kyj M. V. *Transfertne cinoutvorennja jak mehanizm uhylennja vid splaty podatkov [Elektronnyj resurs]* / M. V. Koldovs'kyj // *Efektivna ekonomika.* — 2013. — № 7. — Rezhym dostupu : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159>.
12. Tereshhenko O. O. *Transfertne cinoutvorennja jak instrument kontrolingu* / O. O. Tereshhenko, N. V. Voloshanjuk // *Finansy Ukrainy.* — 2007. — № 5. — S. 127–135.
13. Kyslov S. *Transfertne cinoutvorennja: novyj sposib vyznachennja ciny prodazhu* / S. Kyslov // *Spravochnyk ekonomysta.* — 2013. — № 10. — S. 56–64.
14. Sychevs'kyj I. *Transfertne cinoutvorennja* / I. Sychevs'kyj, I. Syvolap // *Visn. M-va dohodiv i zboriv Ukrainy.* — 2013. — № 33. — S. 14–17.
15. *Zakon Ukrainy «Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrainy shhodo transfertnogo cinoutvorennja» vid 15.07.2015 № 609-VIII [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/609-19>.
16. *Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro zatverdzhennja pereliku derzhav (terytorij), jaki vidpovidajut' kryterijam, ustanovlenym pp. 39.2.1.2 p. 39.2.1 p. 39.2 st. 39 PKU» vid 16.09.2015 № 977-r. [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80>.
17. *Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro zatverdzhennja pereliku derzhav (terytorij), u jakyh stavky podatku na prybutok (korporatyvnyj podatok) na 5 i bil'she vidсотkovykh punktiv nyzhchi, nizh v Ukraini» vid 25.12.2013 № 1042-r / red. vid 25.12.2013 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1042-2013-%D1%80>.
18. *Nastanovy OESR shhodo transfertnogo cinoutvorennja dlja transnacional'nyh kompanij ta podatkovykh sluzhb [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
19. *Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro zatverdzhennja pereliku derzhav (terytorij), jaki vidpovidajut' kryterijam, ustanovlenym pp. 39.2.1.2 p. 39.2.1 p. 39.2 st. 39 PKU» vid 14.05.2015 № 449-r. [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/449-2015-%D1%80>.
20. *Lyst M-va dohodiv i zboriv Ukrainy «Shhodo vyznachennja operacij mizh rezzydentom ta postijnym predstavnytcom nerezydenta, a takozh mizh takim predstavnytcom ta nerezydentom kontrol'ovanymy» vid 15.05.2014 № 8645/6/99-99-19-02-02-15 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635464099282227509.aspx.
21. *Lyst Mizhregional'nogo golovnogo upravlinnja DFS – Central'nogo ofisu z obslugo-vuvannja velykyh platnykiv «Shhodo zastosuvannja polozhen' pp. 140.5.4 p. 145 st. 145 PKU» vid 30.10.2015 № 24463/10/28-10-06-11 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8213/476185>.
22. *Lyst Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukrainy «Shhodo vyznannja gospodars'kyh operacij platnyka podatkov z kontragentamy-nerezidentamy kontrol'ovanymy u razi zatverdzhennja Kabinetom Ministriv Ukrainy novogo pereliku derzhav (terytorij)» vid 10.11.2015 № 23918/6/99-99-19-02-02-15 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon.gbb.com.ua/regulations/2341/8293/8213/476099>.
23. *Lyst Mizhregional'nogo golovnogo upravlinnja DFS – Central'nogo ofisu z obslugo-vuvannja velykyh platnykiv «Shhodo zastosuvannja okremykh polozhen' st. 39 PKU» vid 21.10.2015 № 23389/10/28-10-06-11 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8293/8213/475362>.
24. *Lyst Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukrainy «Shhodo transfertnogo cinoutvorennja za operacijamy mizh rezzydentamy Ukrainy ta postijnymy predstavnytcomy nerezydentiv v Ukraini» vid 19.10.2015 № 21974/6/99-99-19-02-02-15 [Elektronnyj resurs].* — Rezhym dostupu : <http://www.profiwins.com.ua/letters-and-orders/gna/6351-21974.html>.