



## ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

**Л. В. ТОВКУН,**

*канд. екон. наук, доц.,*

*доцент кафедри фінансового права,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
м. Харків*

*Розглянуто податковий контроль у трансфертному ціноутворенні. Акцентовано увагу на особливості його законодавчого закріплення в Україні.*

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, контрольні операції, пов'язані особи.

У світовій практиці система трансфертного ціноутворення зарекомендувала себе як один із дієвих інструментів податкового контролю. Вона виступає не лише ефективним способом ведення господарської діяльності, а є достатньо розповсюдженим механізмом мінімізації податкового зобов'язання платників податків.

Питанню трансфертного ціноутворення, його особливостей та розвитку приділяли увагу такі вчені, як П. В. Дзюба, Н. В. Волошанюк, О. О. Терещенко [1; 5] та ін. Науковцями воно розглядалось у різних аспектах. Однак питання податкового контролю в трансфертному ціноутворенні наразі є недостатньо дослідженим, що зумовлює певний інтерес до нього.

З огляду на це метою статті є аналіз особливостей трансфертного ціноутворення в Україні, розкриття специфіки податкового контролю при здійсненні контрольованих операцій.

Питання трансфертного ціноутворення є актуальним не лише для нашої держави. На законодавчому рівні воно врегульовано у багатьох країнах, зокрема в США, Канаді, Великобританії, Франції, Німеччині, а серед держав –

членів СНД – в Росії, Казахстані та ін.

Трансфертне ціноутворення у світовій практиці – це формування цін в операціях, пов'язаних між собою осіб. 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, наприклад, переведення прибутку на тих суб'єктів з групи пов'язаних осіб, які мають пільги з податків або є центрами витрат, чи мають збитки. При реалізації продукції таким суб'єктам за ціною, близькою до собівартості, і подальшому перепродажу реальному покупцеві за ринковою ціною, оподаткований прибуток було зменшено за рахунок пільг чи збитків, витрат. З метою реагування на вище зазначені факти у багатьох країнах світу були проведені суттєві реформи системи оподаткування, які характеризувались поступовим зниженням податкових ставок при одночасному розширенні бази оподаткування, протидією заниженню бази оподаткування та передачі доходів (прибутку) іншому платнику податків із нижчою ставкою оподаткування податком на прибуток тощо.

Одним з елементів врегулювання таких процесів стало запровадження системи державного регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням. В Україні з 01.09.2013 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII [3] (далі – Закон № 408), розроблений з урахуванням стандартів Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) і прогресивних міжнародних практик.

Цим Законом встановлено нові правила трансфертного ціноутворення, які кардинально відрізняються від тих, що діяли раніше. До прийняття цього Закону поняття «трансфертне ціноутворення» не було закріплене в українському податковому законодавстві. Раніше воно оперувало терміном «звичайна ціна», яке мало досить широку сферу застосування. При цьому впродовж тривалого часу був відсутній механізм контролю за звичайними цінами. Нові правила трансфертного ціноутворення, основна частина яких

викладена в ст. 39 Податкового кодексу України [2] (далі – Кодекс), є системними й свідчать про намір держави посилити контроль за трансфертними цінами.

Окрім трансфертного ціноутворення, Закон № 408 запровадив такі нові для податкового законодавства України поняття, як контрольовані операції, пропорційне коригування, процедуру узгодження цін, а також вніс зміни до понять «звичайна ціна» та «пов'язані особи» для цілей трансфертного ціноутворення та ін.

На даний час трансфертне ціноутворення призначене лише для двох податків – ПДВ та податку на прибуток. Застосування цих правил спрямовано, насамперед, на тих платників, які здійснюють контрольовані операції [3].

Подальше дослідження зазначеної проблеми доцільно почати з безпосереднього аналізу основних категорій, притаманних трансфертному ціноутворенню.

Так, пп. 14.1.251<sup>1</sup> Кодексу тлумачить трансфертне ціноутворення як систему визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до ст. 39 цього Кодексу контрольованими [2].

У цілому таке визначення відповідає міжнародній практиці, де основою трансфертного ціноутворення виступає «принцип витягнутою руки» (англ. – «Arm's Length Principle» або скорочено «ALP»). У наш час він, в адаптованому під українське законодавство вигляді, зафіксований в пп. 39.1.1 Кодексу. Суть цього принципу полягає в тому, що податкові зобов'язання в рамках контрольованих операцій повинні відповідати тому рівню, що якби вони здійснювались між непов'язаними особами, тобто, вони мають відповідати звичайним цінам. Відповідно до пп. 14.1.71 Кодексу звичайна ціна – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Таким чином, трансфертне ціноутворення – це все той же набір правил визначення звичайних цін. Основна відмінність нових положень полягає в переліку операцій, при здійсненні яких



діють правила трансфертного ціноутворення щодо так званих контрольованих операцій. Зокрема, ст. 39 Кодексу містить вичерпний перелік контрольованих операцій, при здійсненні яких звичайна ціна товарів (робіт, послуг) визначається з використанням методів трансфертного ціноутворення. Так, до контрольованих операцій віднесено три групи операцій (пп. 39.2.1 Кодексу):

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: станом на початок податкового (звітного) року застосовують спецрежими оподаткування; задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; є неплатниками або нестандартними платниками податку на прибуток та/або ПДВ, або ж задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;

3) операції, однією із сторін яких є нерезидент, який: а) зареєстрований в державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні; б) сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні. Водночас для того, щоб операція була віднесена до контрольованої, цього недостатньо. Потрібно, щоб її обсяг з одним контрагентом складав не менше 50 млн грн за відповідний календарний рік (пп. 39.2.14 Кодексу) [2].

Таким чином, в Україні під дію норм Закону № 408 потрапили не лише операції з пов'язаними особами як резидентами та нерезидентами, а також з нерезидентами, які не відносяться до пов'язаних осіб, однак зареєстровані в державах, де ставка податку на прибуток на 5 відсоткових пунктів і більше нижча, ніж в Україні. Попередньо законодавець визначив таке розмежування у 5 % і більше. Водночас одна лише заміна поняття «відсотки» на сполучення

«відсоткові пункти» суттєво впливає на оподаткування. Такий підхід значно розширює базу для визначення обсягу контрольованих операцій та перелік країн, операції з резидентами яких при досягненні граничної суми (50 млн грн) будуть вважатись контрольованими, навіть якщо такі нерезиденти не є пов'язаними особами [3]. Цей перелік контрольованих операцій значно ширший у порівнянні з міжнародною практикою. В рамках останньої трансфертне ціноутворення спрямовано, як правило, на регулювання міжнародних угод з пов'язаними особами.

Варто зазначити, що поняття «пов'язані особи» не є новим для Кодексу. Але Закон № 408 вніс певні зміни щодо його визначення (в рамках трансфертного ціноутворення). У відповідності до пп. 14.1.159 ст. 14 Кодексу закріплено десять ознак пов'язаності осіб. Їх умовно можна поділити на такі, що: 1) визначають зв'язок осіб через володіння корпоративними правами на основі майнових відносин (пп. «а» – «в»); 2) визначають зв'язок осіб на основі організаційно-управлінських договірних відносин (пп. «г» – «е»); 3) визначають зв'язок між юридичною особою та його керівником (пп. «є», пп. «ж»); 4) визначають зв'язок між фізичними особами на основі сімейних відносин (пп. «з»).

Таким чином, питання пов'язаності осіб є дуже актуальним тоді, коли платник податків визначає обсяг контрагентів, з якими у звітному періоді були здійснені операції, що підпадають під ознаки контрольованих, а також на етапі заповнення і надання звіту про контрольовані операції.

Важливим є питання щодо отримання інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення. Під час визначення ціни контрольованих операцій з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платники податків, які є сторонами контрольованої операції, використовують методи визначення ціни, передбачені пп. 39.3.1 п. 39.3 ст. 39 Кодексу, а саме: методи порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, витрати плюс, чистого прибутку та розподілення прибутку.

Необхідною умовою використання цих методів є проведення розрахунку ринкового діапазону цін та/або ринкового діапазону рентабельності. Використання ринкових діапазонів є новацією українського податкового законодавства. До 01.09.2013 р. ст. 39 Кодексу передбачала фіксований діапазон відхилення цін від договірних на рівні не більше ніж 20 %. За умови перебування ціни в цьому діапазоні вона вважалась звичайною.

Враховуючи важливість для держави дотримання правил щодо трансфертного ціноутворення, новизну та недостатню розробленість низки положень, нагальним є податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення. Такий контроль відповідно до п. 39.5 Кодексу полягає в проведенні: 1) моніторингу цін у контрольованих операціях; 2) перевірок платників податків з питань повноти нарахування та сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій [2].

Щодо моніторингу цін у контрольованих операціях, то це, насамперед: нагляд Державною податковою службою України за цінами, які застосовують сторони контрольованих операцій; аналіз документації про контрольовані операції, яка надається платником податків по запиті податкового органу, для підтвердження відповідності договірних цін контрольованих операцій рівню звичайних цін.

Для визначення звичайної (ринкової) ціни продажу продукції (товарів) для цілей трансфертного ціноутворення використовується певний перелік джерел інформації. У ст. 39 Кодексу зазначено, що в тому випадку, якщо платник податків для визначення ціни операції використав джерела інформації з переліку, встановленого Урядом, ДПС України має використовувати ті ж джерела, якщо не доведено, що платник повинен був використати інші джерела інформації.

На сьогодні визначено 8 джерел інформації. З них шість віднесено до основних (наприклад, офіційний сайт Аграрної біржі, журнал «Вісник Міністерства доходів і зборів України» та ін.). До них в першу чергу звертаються представники податкових органів при здійсненні податкового



контролю. Якщо офіційна інформація відсутня або її недостатньо, можуть бути використані два допоміжних джерела (офіційні сайти Мінрегіонбуду України та Мінагрополітики України) [4]. Такі правила ускладнюють обґрунтування цін у контрольованих операціях. Крім того, незрозумілою є процедура проведення аналізу порівнянності в умовах, коли відомості із офіційних джерел дуже обмежені.

Що стосується перевірки контрольованих операцій, то вони можуть проводитись тільки за наявності відповідних обставин (пп. 39.5.2.1 Кодексу), а саме:

- 1) надіслання повідомлення про виявлені контрольовані операції, про які платник податків не відзвітував;
- 2) виявлення за результатами моніторингу відхилення цін контрольованої операції від рівня звичайних (ринкових) цін;
- 3) неподання платником податку звіту про контрольовані операції;
- 4) неподання платником податків (або подання з порушенням) документації про контрольовані операції [2].

Для контролю за трансфертним ціноутворенням запроваджено новий вид перевірок, а саме перевірки контрольованих операцій, що здійснюються окремо від планових та позапланових перевірок. Новому виду перевірок характерні такі ознаки: а) вони проводяться на підставі рішення податкового органу; б) платник повідомляється про перевірку контрольованих операцій за 10 календарних днів до дати її початку; в) перевірка носить невиїзний характер (перевіряються документи, надані платником на запит, який направляється на початку перевірки); г) перевірка може проводитись паралельно з іншими видами податкових перевірок; д) тривалість перевірки до шести місяців. Варто зазначити, що періодичність таких перевірок не визначена, що може створити додаткові проблеми для платників податків. У разі необхідності отримання інформації від іноземних державних органів, проведення експертизи та ін., проведення перевірки за рішенням керівника податкового органу може бути продовжено на строк, що не перевищує шість місяців. Отже, загальний строк

перевірок може досягнути одного року; е) під час перевірки контрольованих операцій не може перевірятися додержання платником інших вимог законодавства; ж) одну контрольовану операцію можна перевіряти тільки раз на рік, при цьому якщо за результатами перевірки контрольованої операції не встановлено порушення трансфертного ціноутворення, не можна проводити перевірку цієї контрольованої операції у контрагента.

Як і за іншими податковими перевітками, результати перевірки контрольованих операцій оформлюються у формі акта (довідки). У разі встановлення під час перевірки порушень норм податкового законодавства з питань трансфертного ціноутворення складається акт, а за відсутності порушень – довідка про результати перевірки. Але, на нашу думку, незалежно від встановлення або відсутності порушень необхідно складати акт перевірки, що узгоджується з обов'язком податкового органу здійснювати контроль за додержанням податкового законодавства. Тому що цей контроль передбачає не тільки виявлення порушень, але і профілактичну діяльність для платника з точки зору недопущення в подальшому порушень податкового законодавства. За висновками акта перевірки приймається податкове повідомлення – рішення, яке може бути оскаржене платником податків в адміністративному порядку, або в судовому.

Таким чином, зміни у податковому законодавстві щодо запровадження нового виду перевірок – перевірок з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій – вимагають від платників додаткової уваги. З метою запобігання негативних наслідків за результатами перевірок, сплати штрафів та пені платникам податків доцільно забезпечувати своєчасне подання звітів про контрольовані операції, здійснення якісної підготовки документації про операції, які є контрольованими або потенційно можуть бути ними.

На сьогодні законодавство щодо трансфертного ціноутворення в Україні далеке від європейських стандартів. Але за тими правилами, що уже існують, держава має можливість захищати свої економічні інтереси, здійснювати



податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення та одержувати додаткові надходження до бюджетів.

**Список літератури:**

1. Дзюба П. В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. В. Дзюба // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 14–22.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
4. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення : розпорядження / Перелік № 866 – розпорядження КМУ від 23.10.2013 р. № 866-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/866>.
5. Терещенко О. О. Трансфертне ціноутворення як інструмент контролінгу / О. О. Терещенко, Н. В. Волошанюк // Фінанси підприємств. – 2007. – С. 127–135.

**Товкун Л. В. Налоговый контроль в сфере трансфертного ценообразования.**

*Рассмотрен налоговый контроль в трансфертном ценообразовании. Акцентировано внимание на особенности его законодательного закрепления в Украине.*

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, контрольные операции, связанные лица.

**Tovkun L. V. Tax control in the field of transfer pricing.**

*The article discusses the tax control in transfer pricing. Focuses on the features of its legislative consolidation in Ukraine.*

**Key words:** transfer pricing, control operations, related parties.