

Цимбалюк І.О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення: необхідність запровадження та проблеми імплементації у вітчизняну практику / І.О.Цимбалюк, І.І.Ковальчук // Галицький економічний вісник: науковий журнал. – Тернопіль: Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя, 2014. – №2 (45). – С. 133-139.

УДК: 338.5: 336.225.678

**Ірина ЦИМБАЛЮК, Іванна КОВАЛЬЧУК**

## **ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: НЕОБХІДНІСТЬ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ У ВІТЧИЗНЯНУ ПРАКТИКУ**

***Резюме.** Проведено обґрунтування необхідності державного регулювання трансфертного ціноутворення, виявлення проблем його запровадження та застосування трансфертного законодавства в Україні. Наведено механізм маніпулювання цінами для вивезення капіталу за кордон на конкретному прикладі та здійснено оцінювання наслідків використання занижених цін між пов'язаними особами для економіки України. Проведено аналіз найбільш суперечливих норми вітчизняного трансфертного законодавства та запропоновано напрямки вдосконалення державного регулювання трансфертного ціноутворення задля недопущення виведення прибутку з України.*

***Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, контрольована операція, оподаткування, законодавство, пов'язана особа, ціни.*

**Iryna TSYMBALIUK, Ivanna KOVALCHUK**

## **STATE ADJUSTING OF THE TRANSFER PRICING: THE NECESSITY OF INTRODUCTION AND IMPLEMENTATION PROBLEMS IN DOMESTIC PRACTICE**

***Summary.** The necessity of state regulation of transfer pricing is grounded and problems of introduction the transfer law in Ukraine are identified in this article.*

*The authors of the article determined that the worsening problems of capital outflow to offshore, unequal distribution of income between jurisdictions and tax evasion through the use of related party transactions (RPT) caused a significant increase in the budget deficit. This problem caused the necessity of state regulation of transfer pricing as one of the instruments the withdrawal of capital from the shadows.*

*The application mechanism of manipulation of transfer prices for the export of capital abroad in a specific example is considered and consequences of the use of under-pricing between related parties for the Ukrainian economy are estimated.*

*According to the article to solve the problem of capital outflow Ukrainian Parliament approved a draft law «About modification to the Tax Code of Ukraine regarding Transfer Pricing» on 4 July 2013. It's adoption is intended to establish a system of control over the prices between related parties within the country and abroad, as well as unrelated parties - nonresidents of countries where the tax rate is by 5% lower than in Ukraine.*

*The most controversial rules of national transfer legislation have been analyzed. Directions for improving state regulation of transfer pricing are offered. Suggested ways will allow to soften the impact of the adopted law on business and its use will be really effective instrument to deal with the outflow of capital.*

***Key words:** transfer pricing, controlled operation, taxation, legislation, linked person prices.*

**Постановка проблеми.** В умовах масштабної офшоризації, щорічного зростання негативного сальдо зовнішньоторговельного балансу та збільшення дефіциту бюджету питання державного регулювання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності.

Варто зауважити, що більша частина товарного експорту України здійснюється через третіх осіб (54%), а 9,5% таких операцій реалізується саме через офшори [1]. Масштабне вивезення капіталу з нашої країни підтверджується й тим, що 88,9% прямих інвестицій з України здійснюється в Кіпр і традиційно ця ж країна на першому місці серед інвесторів в Україну [2].

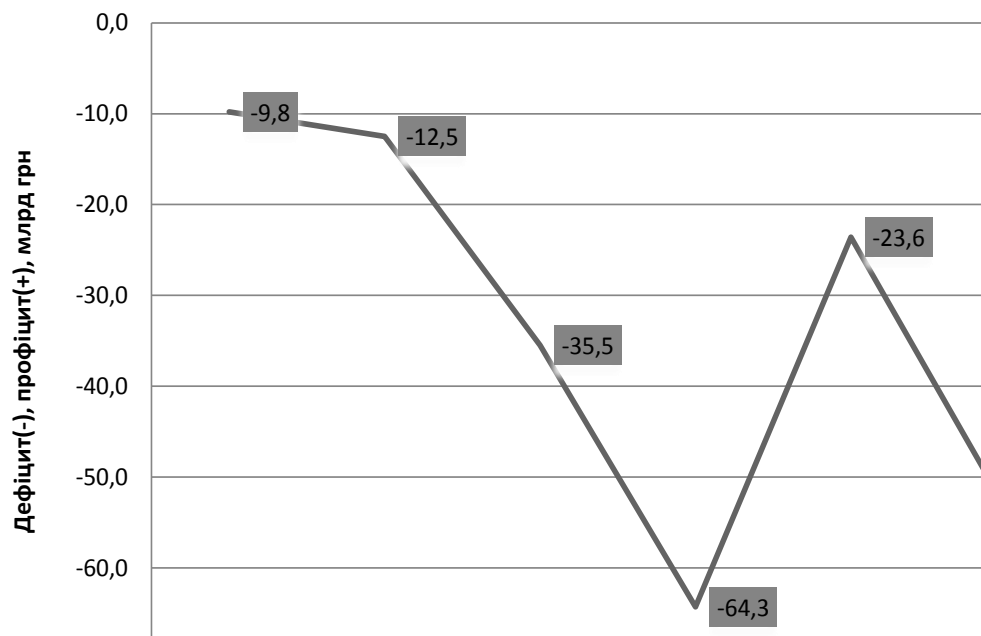
Загострення проблем відтоку капіталу до офшорів, нерівномірний розподіл прибутку між юрисдикціями та ухиляння від оподаткування шляхом використання угод із пов'язаними особами спричинило значне збільшення дефіциту Державного бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми застосування трансфертного законодавства в Україні розглянуто в статтях К. Карпушина [3]. Практичні коментарі актів Кабінету Міністрів України з питань трансфертного ціноутворення наведено в працях начальника відділу перевірок трансфертного ціноутворення М. Мішина та О. Центнарука [4]. У

працях В.С. Альошкіна проведено аналіз та узагальнення існуючих теорій та практики трансфертного ціноутворення в Україні [5]. Ефективність податкової політики у сфері трансфертного ціноутворення досліджувала О.О. Чумакова [6]. Однак все ще актуальним на сьогодні залишається питання обґрунтування необхідності державного регулювання трансфертного ціноутворення як одного з інструментів виведення капіталу із тіні, в контексті чого необхідним є проведення оцінювання вітчизняної та закордонної практики його реалізації.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні необхідності державного регулювання трансфертного ціноутворення та виявлення проблем його запровадження в Україні. В контексті поставленої мети основними завданнями дослідження є: оцінювання наслідків використання занижених цін між пов'язаними особами для економіки України; аналіз реалізації механізму маніпулювання цінами для вивезення капіталу за кордон на конкретному прикладі; виявлення найсуперечливіших норми вітчизняного трансфертного законодавства та обґрунтування пропозицій щодо його вдосконалення задля недопущення виведення прибутку з України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розмір дефіциту Державного бюджету є одним із головних параметрів економічного розвитку країни. Період з 2008 до 2012 роки характеризується негативною тенденцією до зростання бюджетного дефіциту (рис.1). В умовах обмеженості ресурсів на фінансування навіть захищених статей бюджету органи державної влади змушені постійно здійснювати міжнародні запозичення за все вищими відсотковими ставками.



**Рисунок 1.** Динаміка дефіциту Державного бюджету України за 2007–2012 роки [7]

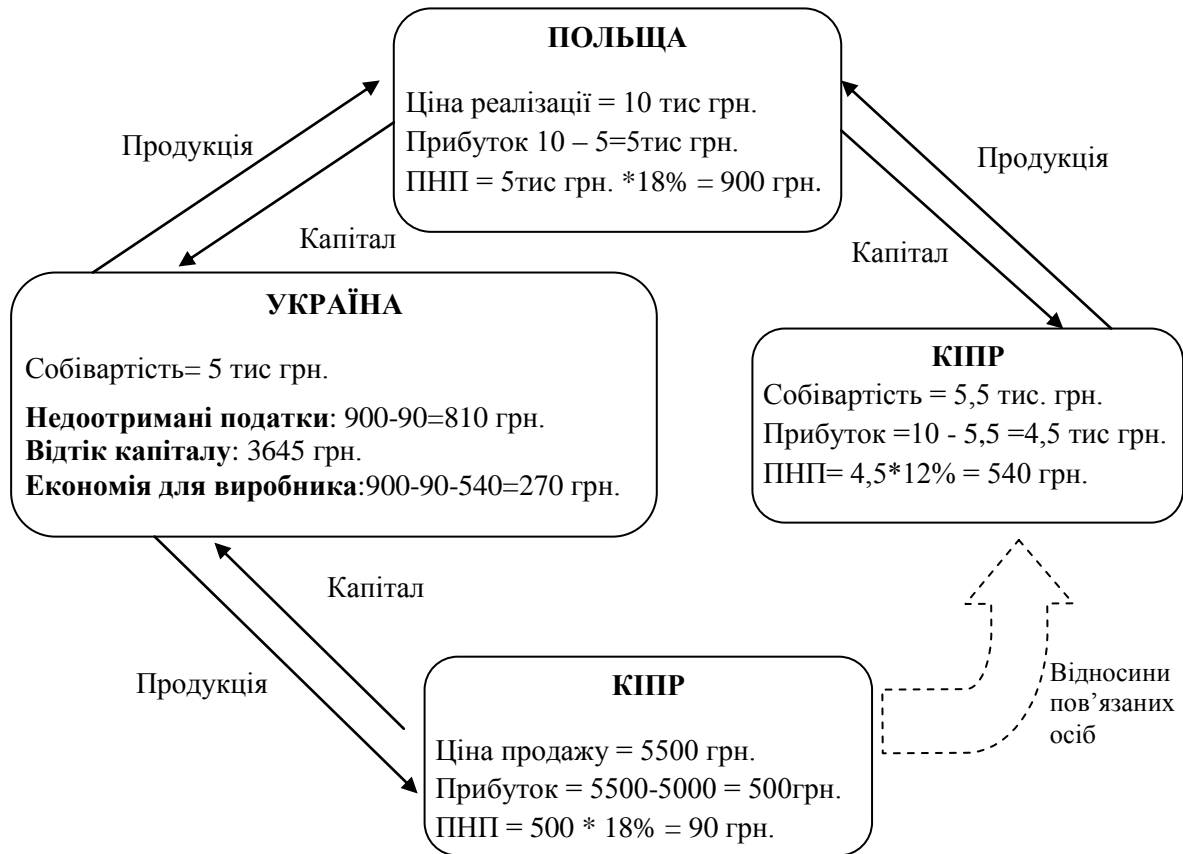
**Figure 1.** Dynamics of the deficit of the State Budget of Ukraine for 2007–2012 years [7]

Однією із найвагоміших причин зростання дефіциту Державного бюджету є вивезення капіталу через використання пов'язаних осіб, низькоподаткових юрисдикцій та трансфертних цін.

Для протидії вивезення капіталу з країни та вирішення зазначених проблем 4 липня 2013 року було ухвалено проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», який вступив у дію з 1 вересня 2013 року [8]. Прийняття закону покликане створити систему контролю над цінами між пов'язаними особами в межах країни та за кордоном, а також непов'язаними особами – нерезидентами з країн, в яких ставка податку на прибуток на 5% нижча, ніж в Україні. Підприємство може стати об'єктом контролю за умови, що сума операцій з одним контрагентом протягом року становить 50 та більше мільйонів гривень. Передбачається, що контроль над цінами дозволить зменшити виведення

капіталу за кордон, а також здійснити гармонізацію вітчизняного податкового законодавства із європейським.

Існує кілька способів зменшення податкового зобов'язання з використанням занижених цін. Розглянемо найпоширеніший механізм застосування трансфертних цін для мінімізації оподаткування на прикладі українського підприємства (рис.2).



**Рисунок 2.** Механізм мінімізації оподаткування із застосуванням трансфертних цін\*

**Figure 2.** Mechanism of minimization of taxation with application of transfer prices

Підприємство-виробник сталевих труб може продати свою продукцію в Польщу і заплатити податок на прибуток в розмірі 900 грн. за 1 т труб, залишивши при цьому прибуток в Україні розміром в 4100 грн.:

$$\text{Чистий прибуток}_1 = 5\,000 - 900 = 4\,100 \text{ грн.}$$

Використовуючи схему мінімізації оподаткування, підприємство може реалізувати свою продукцію за заниженими цінами пов'язаній особі на Кіпр, заплативши в бюджет податок на прибуток в розмірі 90 грн. та залишивши капітал в країні у розмірі 500 грн.:

$$\text{Чистий прибуток}_2 = 500 - 90 = 410 \text{ грн.}$$

Після цього пов'язана особа реалізує продукцію з Кіпру в Польщу, сплативши податок на прибуток на Кіпрі за ставкою 12 %. Таким чином, прибуток пов'язаної особи, отриманий на Кіпрі, становитиме:

$$\text{Чистий прибуток}_3 = 4\,500 - 540 = 3\,645 \text{ грн.}$$

У результаті бюджет недоотримає податкових надходжень у розмірі 810 грн. за кожен тону труб, а відтік капіталу з країни становитиме 3645 грн. за цю ж тону. При цьому виробник, застосовуючи дану схему, економить 270 грн. на кожній тонні продукції шляхом мінімізації оподаткування.

З прийняттям Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» український виробник труб змушений буде довести, що ціна, за якою реалізовувалась його продукція на Кіпр, є звичайною. Якщо податкові органи,

порівнюючи ціну реалізації та рентабельність підприємства на Кіпрі з рентабельністю та цінами незалежних осіб, виявлять, що ціна є заниженою, а велика частка прибутку залишається за кордоном, то податкові зобов'язання українського товаровиробника будуть збільшені.

Прийняття закону викликало ряд зауважень та дискусій, пов'язаних із виконанням деяких його норм. Зокрема, однією з проблем є збільшення адміністративного навантаження та фінансового тиску на бізнес. Підприємствам необхідно суттєво збільшити свій документообіг, адже з прийняттям закону вони в обов'язковому порядку будуть подавати звіт про контрольовані операції, а іншу документацію – аналітика з підтвердженням законності вибраної ціни та первинні документи – лише на вимогу контролюючих органів. Варто зауважити, що середній обсяг документації з проведеним функціональним аналізом, обґрунтуванням ціни та первинними документами становить 15 тис. сторінок. За неподання вищезгаданих первинних документів та звіту про контрольовані операції штраф складе 5% від суми контрольованої операції. За неподання документації штраф складатиме 100 мінімальних заробітних плат. За таких умов можуть виникнути ситуації, коли штраф за неподання звіту буде вищим за донараховані податкові зобов'язання [8].

В країнах ЄС санкції за неподання звітності є менш жорсткими. В Латвії, наприклад, штраф за неподання звіту про контрольовані операції коливається від 70 до 700 євро. В Німеччині за це правопорушення підприємці можуть заплатити 5 тис. євро або 5–10% від донарахованих податкових зобов'язань [3].

Задля зменшення фінансового тиску на підприємства варто відмовитися від практики нарахування штрафу від суми угоди, зафіксувавши її в твердому значенні, або ж у відсотках від суми донарахування податкових зобов'язань. Одночасне звільнення підприємств від податкових перевірок на один звітний період дасть можливість підприємствам адаптуватися до нових умов, зазначених у законі. За цей час вони зможуть налаштувати потрібний документообіг, відпрацювати механізм застосування звичайних цін та підготувати потрібні кадри.

Наступною проблемою може стати різне тлумачення деяких норм закону підприємствами та податковими органами. Особливо це стосується застосування методів ціноутворення в кожному окремому випадку. В Рекомендаціях ОЕСР, на які спирався законодавець, надано поради щодо випадків застосування тих чи інших методів ціноутворення [10]. В прийнятому законі є перелік методів, проте немає механізму використання жодного з них. Зазначено лише, що при можливості одночасного застосування кількох методів перевага надається методу порівняльної ринкової ціни. Цей метод має обмежене застосування на практиці, оскільки інформація про аналогічні товари та послуги не завжди є доступною. Постановою Кабінету Міністрів визначено перелік першочергових та другорядних джерел інформації про ринкові ціни, проте ці джерела є досить загальними. Пропонуємо доопрацювання законодавства в напрямку визначення порядку, умов та механізмів застосування кожного з методів. Для того, щоб підприємства могли орієнтуватися в межах цін на продукцію, яку вони виробляють як в середині країни, так і за кордоном, вважаємо доцільним створення національного програмного продукту – єдиної інформаційної бази про ринкові ціни. Протягом періоду створення бази можливо внести вже існуючі світові програмні продукти «RUSLANA», «СПАРК», «AMADEUS» та інші, в перелік дозволених для використання джерел.

Однією із найсуперечливіших норм закону стало надання преференції в трансфертному ціноутворенні для окремих галузей економіки. Адже до 1 січня 2018 року законом встановлено пільговий період для окремих галузей промисловості. Ціни на продукцію металургії, хімічної промисловості, зерна, окремих харчових продуктів та інших товарів будуть встановлюватися безпосередньо урядом із можливим відхиленням в 5%. Перелік груп товарів та можливих відхилень може змінюватися Кабінетом Міністрів. Уряд регулюватиме не лише список пільгових галузей, а й перелік низькоподаткових юрисдикцій. Таким чином, не всі території, в яких податок на прибуток на 5 і більше відсотків нижчий, ніж в Україні, потраплять до цього списку [8]. Це автоматично створює умови для вивезення прибутку в країни, які в цей перелік не ввійдуть. Ми вважаємо доцільним відміну пільгових умов для окремих галузей, адже саме в них функціонує найбільша кількість промислових груп, що здійснюють контрольовані угоди. З метою протидії створення нових «тихих гаваней» пропонуємо включення до списку

низькоподаткових юрисдикцій усіх без винятку країн, в яких ставка податку на прибуток на 5% нижча, ніж в Україні.

Прийняття закону створює проблему підвищення податкового тиску на вітчизняні підприємства, які не займаються зовнішньоекономічною діяльністю, а здійснюють внутрішньогосподарські операції. Міністерство доходів та зборів визначило, що контрольованими операціями є господарські операції з пов'язаними особами – резидентами, які застосовують спеціальні режими оподаткування, задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за минулий період, сплачують ПДВ та/або податок на прибуток підприємств за ставкою, нижчою, ніж базова [3].

Варто зауважити, що з 1 січня 2013 року в Греції також відбувається внутрішній контроль за трансфертними цінами. В цій країні усі юридичні особи подають документацію щодо операцій з пов'язаними особами. Проте через прогалини в трансфертному законодавстві стрімко збільшилася кількість судових позовів та протиріч [11]. Досвід Греції переконує, що запровадження контролю над цінами внутрішньогосподарських операцій є доцільним лише за умови суттєвого вдосконалення трансфертного законодавства. Тому ми пропонуємо відкласти контроль над пов'язаними особами в середині країни до часу, поки усі положення закону не будуть узгоджені, особливо в питаннях застосування та механізму використання трансфертних цін.

**Висновки.** Аналіз змін до Податкового кодексу України щодо регулювання трансфертного ціноутворення та порівняння найсуперечливіших його положень із законодавством зарубіжних країн, дозволяє запропонувати шляхи вирішення виявлених проблем. У контексті нових умов, задля зменшення адміністративного, фінансового та податкового тиску на бізнес важливими та першочерговими заходами є:

- суттєве зменшення штрафів за неподання звіту, документації та первинних документів шляхом встановлення їх або у твердій сумі, або ж як відсоток від донарахованих податкових зобов'язань;
- звільнення підприємств від податкових перевірок стосовно трансфертного ціноутворення на один звітний період;
- відміна норми щодо пільгового періоду для окремих галузей та дозволеного відхилення від цін для них;
- створення національного програмного продукту, в якому будуть міститися ціни національних та закордонних підприємств;
- застосування рекомендацій ОЕСР щодо використання механізмів та методів ціноутворення;
- тимчасова відміна державного регулювання цін на внутрішньогосподарські операції до часу, поки не буде допрацьовано усі інші норми закону.

Прийняття даних рекомендацій може вплинути на дієвість запровадженої реформи трансфертного ціноутворення України. Запропоновані заходи дозволять пом'якшити вплив прийнятого закону на бізнес, але при цьому його застосування стане дійсно ефективним інструментом для боротьби із відтоком капіталу.

**Conclusions.** Analysis of the Tax Code of Ukraine in area of regulation of transfer pricing and comparison of its most controversial provisions with laws of foreign countries, enables us to offer solutions for identified problems. The most important and primary actions in order to reduce administrative, financial and tax pressure on business in the context of the new conditions should be:

- significant reduction of fines for failure to submit report, the documentation and source documents by setting them in a fixed amount or as a percentage of additionally tax liabilities;
- exemption business from tax audits in relation to the transfer pricing on the one reporting period;
- abolition the rules on the grace period for certain sectors and permitted deviations from the prices for them;
- aestablishment of national program product, which will contain the prices of national and foreign companies;
- application of OECD recommendations on using mechanisms and methods of transfer pricing;

- temporary cancellation of state regulation of transfer prices for internal economic operations until all other provisions of law it is finalized.

The adoption of these recommendations can have influence on the effectiveness of the introduced reforms of transfer pricing in Ukraine. The proposed measures will allow to soften the impact of the adopted law on business, but its use will be really effective instrument for fighting with the outflow of capital.

#### **Використана література**

1. Податкові експерти виявлятимуть офшорні махінації через міжнародні бази даних. Прес-служба ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/media-tsentr/novini/79424.html>
2. Статистичні дані про прямі іноземні інвестиції в економіку України [Електронний ресурс] // Державна служба статистики. Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Карпушин, К. Трансфертний законопроект і міжнародна мода [Електронний ресурс]. / К. Карпушин // Економічна правда. Інтернет видання. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/columns/2013/07/4/383679/>
4. Центнарук, О. Імплементация норм трансфертного ціноутворення в українське податкове законодавство: огляд і практичний коментар актів Кабінету Міністрів України з питань трансфертного ціноутворення [Текст] / О. Центнарук, М. Мішин // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 6. – С.12–24.
5. Альошкін, В.С. Трансфертне ціноутворення: проблеми та перспективи [Текст] / В.С. Альошкін // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 4. – С. 74–79.
6. Чумакова, О.О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація [Електронний ресурс] / О.О. Чумакова // Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2013. – Вип. 3 (42). – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17.pdf>
7. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за січень-червень 2013 року [Електронний ресурс] // Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. – Офіційний сайт. – Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV\\_II\\_2013\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quat%202013/KV_II_2013_Monitoring_ukr.pdf)
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: Закон України від 04.07.2013 № 408-VII // Верховна Рада України. – Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/408-18/page?text=%F8%F2%F0%E0%F4>
9. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб [Електронний ресурс] / Первісно опубліковано ОЭСР під назвою Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010. Державна податкова служба України, 2012 // Міністерство доходів та зборів України. – Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>
10. Внутрішні фронти трансфертної війни [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня. Україна. – 2013. – №20. – 7–14 червня. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/vnutrishni-fronti-transfertnoyi-viyni-.html>.