



Бондаренко Марія Олександрівна,
*аспірантка кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: m.bondarenko.kh@gmail.com
ORCID 000-0002-1873-5473*

doi: 10.21564/2414–990x.143.148494
УДК 347.37

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ З ОГЛЯДУ НА ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ

Трансфертне ціноутворення для податкового законодавства України є новим явищем. Така ситуація спричинила низку невирішених питань як у правозастосуванні, так і в науці податкового права. Проблемності такій ситуації додає складність відносин трансфертного ціноутворення. Такі відносини перебувають на межі правової та економічної діяльності. Вони відрізняються транснаціональним характером. При цьому досить часто трансфертне ціноутворення використовується для цілей податкового планування. Всі вищенаведені фактори вимагають від законодавства чіткого та повного правового регулювання. Однак Податковий кодекс України хоча і закріплює у 39 статті правила трансфертного ціноутворення, багато в чому вони є неповними. Більше того, деякі положення Податкового кодексу України неможливо застосувати без звернення до міжнародних першоджерел. Одним із найбільш проблемних аспектів правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні є законодавче оформлення методів трансфертного ціноутворення. Цей напрям трансфертного ціноутворення є одним із найбільш складних з практичної точки зору. При цьому положення Податкового кодексу України не містять необхідних для нормального застосування вказівок чи рекомендацій. Це спричиняє необхідність як платників податків, так і контролюючих органів звертатися до міжнародних першоджерел. Такими джерелами виступають рекомендації ОЕСР. На окрему увагу заслуговує правове регулювання звітності з трансфертного ціноутворення. Оскільки ці відносини складаються між резидентом та його контрагентом – нерезидентом, то вони передбачають подання звітності на декількох рівнях. Проте Податковим кодексом України не регулюється складання і подання звітності на іншому, ніж державному рівні. Відтак як платники податків, так і контролюючі органи вимушені займатися пошуком інформації щодо правильного застосування правил трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення; податкове планування; методи трансфертного ціноутворення; звітність із трансфертного ціноутворення; принцип «витягнутої руки»; контрольовані операції; ОЕСР.

Бондаренко М. А., аспірантка кафедри фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Україна, г. Харків.
e-mail : m.bondarenko.kh@gmail.com ; ORCID 000-0002-1873-5473

Трансфертне цінообразование с учётом налогового планирования

Трансфертне цінообразование для налогового законодательства Украины является новым явлением. Такая ситуация вызвала ряд нерешенных вопросов как в правоприменении, так и в науке налогового права. Проблемности такой ситуации добавляет сложность отношений трансфертного цінообразования. Такие отношения находятся на грани правовой и экономической деятельности. Они отличаются транснациональным характером. При этом достаточно часто трансфертне цінообразование используется для целей налогового планирования. Все вышеприведенные факторы требуют от законодательства четкого и полного правового регулирования. Однако Налоговый кодекс Украины хотя и закрепляет в 39 статье правила трансфертного цінообразования, во многом они являются неполными. Более того, некоторые положения Налогового кодекса Украины невозможно применить без обращения к международным первоисточникам. Одним из самых проблемных аспектов правового регулирования трансфертного цінообразования в Украине является законодательное оформление методов трансфертного цінообразования. Это направление трансфертного цінообразования является одним из самых сложных с практической точки зрения. При этом положения Налогового кодекса Украины не содержат необходимых для нормального применения указаний или рекомендаций. Это вызывает необходимость как налогоплательщиков, так и контролирующих органов обращаться к международным первоисточникам. При этом такими источниками чаще всего выступают рекомендации ОЕСР. Отдельного внимания заслуживает правовое регулирование отчетности по трансфертному цінообразованию. Поскольку эти отношения складываются между резидентом и его контрагентом – нерезидентом, то они предусматривают представление отчетности на нескольких уровнях. Однако Налоговым кодексом Украины не регулируется составление и представление отчетности на другом, чем государственном уровне. Поэтому как налогоплательщики, так и контролирующие органы вынуждены заниматься поиском информации относительно правильного применения правил трансфертного цінообразования.

Ключевые слова: трансфертне цінообразование; налоговое планирование; методы трансфертного цінообразования; отчетность по трансфертному цінообразованию; принцип «вытянутой руки»; контролируемые операции; ОЕСР.

Вступ. Проблеми регулювання трансфертного ціноутворення на сьогодні виходять на перші місця в рейтингу актуальних проблем податкового права не лише в Україні, а й у світі в цілому. Так, рівень його регулювання в окремій країні враховується як один із тридцяти чотирьох критеріїв в рейтингу конкурентоспроможності національних податкових систем, складеним Світовим банком [9, с. 1]. Як відзначається в статистиці фіскальних органів, близько 25 млрд грн щороку держава недоотримує через використання механізму трансфертного ціноутворення транснаціональними корпораціями. До речі, останніх в Україні станом на 2013 р. було зареєстровано більше 7000, що поставило Україну на 15 місце у світі за зареєстрованою кількістю їх філіалів [9, с. 1–2].

Аналіз літературних даних і постановка завдання дослідження. Безперечно, роль транснаціональних корпорацій у світовій економіці важко переоцінити. Проте одночасно з діяльністю таких компаній виникає велика кількість проблем як для таких компаній, так і для контролюючих органів. Однією з основних є проблема різності законодавства, що регулює такі відносини. Так, підпадаючи одночасно під вплив декількох юрисдикцій, а відповідно, різних правил регулювання ідентичних визначень, транснаціональні корпорації можуть чи то нести видатки, чи то використовувати комбінацію таких правил

для несплати необхідних податків. Водночас контролюючі органи стикаються з низкою проблем, пов'язаних як з визначенням податкового обов'язку, отримання відповідних даних та нарахуванням необхідних сум до сплати. Дослідженню зазначених проблем трансфертного ціноутворення на просторі українського податкового права приділяли увагу О. Іванов (O. Ivanov), П. Дзюба (P. Dziuba), Л. Товкун (L. Tovkun), О. Кіляр (O. Kiliar), Р. Фроленко (R. Frolenko) та ін. Однак поява трансфертного ціноутворення в законодавстві України спричинила низку суперечностей не тільки в практиці, а й створила певні невіршені проблеми в полі науки податкового права.

Мета статті – дати загальну характеристику трансфертного ціноутворення через призму податкового планування в Україні шляхом аналізу вітчизняного та міжнародного законодавства в цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Очевидно, що трансфертне ціноутворення не може бути повною мірою врегульованим зусиллями законодавства однієї країни. З цією метою на сьогодні існують світові та континентальні організації, чия діяльність направлена на розробку та вдосконалення регулювання зазначеної проблеми. Напевне такою, чия роль у дослідженні проблем трансфертного ціноутворення є основною, – є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Ця організація створена з метою консолідації зусиль урядів задля ефективного протистояння економічним, соціальним та екологічним проблемам. Станом на сьогодні членами ОЕСР є 35 країн, а саме: Австралія, Австрія, Бельгія, Велика Британія, Греція, Данія, Естонія, Ізраїль, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Латвія, Люксембург, Мексика, Нідерланди, Німеччина, Нова Зеландія, Норвегія, Південна Корея, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, Сполучені Штати Америки, Туреччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Чилі, Швейцарія, Швеція, Японія.

Україна не є членом ОЕСР, нею не ратифіковано низку нормативно-правових актів, виданих цією організацією, однак сучасні глобалізаційні процеси викликають необхідність співпраці. Таким чином, Україна взяла на себе зобов'язання слідувати та поступово імплементувати основні документи ОЕСР з метою наближення стандартів вітчизняного законодавства до новітнього світового рівня. А отже, хоча Україна і не імплементувала низку положень стосовно трансфертного ціноутворення, однак при застосуванні правил трансфертного ціноутворення контролюючі органи та платники податків мають орієнтуватися на такі положення.

Українське податкове законодавство містить положення, що регулюють правила трансфертного ціноутворення. Так, ст. 39 Податкового кодексу України називає правило витягнутої руки, пов'язаних осіб, операції, які визнаються контрольованими, методи визначення цін ринковими та ін. Однак при аналізі багатонаціональної структури можуть виникати складнощі з відсутністю у Податковому кодексі України певних положень. Тому надалі проведемо аналіз українських законодавчих положень щодо регулювання трансфертного ціноутворення через призму світового досвіду.

Мета трансфертного ціноутворення – привести ціни за транзакціями у відповідність до ринкових. Адже при звичайній ситуації співпраці незалежних підприємств умови щодо ціни товару (послуги) будуть такими, що задовольнять інтерес кожної з цих сторін, а саме: покупець здійснить покупку за найбільш вигідною ціною, а продавець надасть товар (послугу) до продажу за ціною, що дозволить йому отримати прийнятний прибуток. Такий рівень цін має назву звичайних, або ринкових. У результаті багаторазової повторюваності схожих транзакцій на ринку товарів (послуг) сформувалися усталені, звичайні ціни, що дістали назву ринкові. Однозначно не будуть визначатися такими, що відповідають ринковим цінам, транзакції, у яких вартість покупки значно перевищує аналогічну вартість таких же товарів (послуг) на ринку, або навпаки: продаж товарів (послуг) ставить у відносно не вигідне становище виробника, продавця, постачальника тощо.

Ситуації, коли ціни не відповідають рівню ринкових, найчастіше трапляються між пов'язаними (асоційованими) особами. Часто такі особи намагаються документально відобразити динаміку ринкових чинників у своїх відносинах. Тому, як зазначається у «Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб», не завжди встановлені між асоційованими підприємствами комерційні та фінансові умови неодмінно явно відрізнятимуться від таких умов на ринку. Пов'язані особи у рамках транснаціональних компаній часто ведуть переговори, укладають угоди так, ніби вони є автономними. Підприємства реагують на економічні ситуації, що складаються під впливом ринкових умов, у їхніх відносинах з як третіми сторонами, так і з асоційованими підприємствами. Наприклад, керівництво місцевої компанії може бути зацікавлене у правильному відображенні прибутків і тому виступатиме проти встановлення цін, які заздалегідь призведуть до скорочення прибутку відповідної компанії. Податкові органи повинні брати ці аспекти до уваги з метою ефективнішого використання власних ресурсів під час відбору платників для проведення перевірок трансфертного ціноутворення. Також інколи можуть виникати ситуації, коли відносини між асоційованими підприємствами впливатимуть на результати домовленостей між ними. Тому наявність інформації, що переговори на предмет досягнення таких домовленостей ускладнено, може бути недостатнім підтвердженням того, що операції здійснювалися за звичайних ринкових умов [4, с. 36]. Очевидно, що трансфертне ціноутворення є одним з інструментів маніпулювання цін та заниження податкової бази з метою скорочення оподаткованого прибутку.

Однак одна лише наявність пов'язаності осіб не може бути причиною для посиленої уваги контролюючих органів до них як до таких, що націлені на неправомірні дії з прибутками. Адже правильне визначення ринкової ціни за відсутності ринкових чинників або при використанні певної торгівельної стратегії може бути ускладнене цілою низкою факторів. Але навіть при наявності інакших від неправомірних цілей платникам податків необхідно усвідомлювати, що коригування їх оподаткованого прибутку до такого прибутку за рівнем

ринкових цін має відбуватися. Отже, принцип витягнутої руки тягне за собою відповідні коригування незалежно від того, чи були наміри пов'язаних осіб направлені на мінімізацію сум для оподаткування. Більше того, недотримання нормальних ринкових цін між пов'язаними особами може мати інакші від податкових цілі. Як приклад, особи можуть перебувати під утиском з боку урядових організацій (як наслідок конфлікту всередині країни та за її межами) [4, с. 36].

Податковий кодекс України у пп. 1.1.39 п. 1.39 ст. 39 закріплює обов'язок платника податку, операції з яким визнані контрольованим, визначати свій оподатковуваний прибуток відповідно до принципу «витягнутої руки». Положення пп. 2. п. 1 ст. 39 Податкового кодексу України повторюють, але не відтворюють точно офіційне формулювання принципу витягнутої руки, наданого у ст. 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, де зазначено: «якщо між двома асоційованими підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [3]. Отже, для наведеного вище визначення ключовими для з'ясування є два моменти:

- а) чи є досліджувані особи асоційованими;
- б) чи відмінні умови, які встановлюють такі особи для своїх комерційних відносин, від умов між незалежними особами.

Порівняно з вітчизняним законодавством таке визначення є значно ширшим. Насамперед звернемо увагу, що асоційованими (пов'язаними) Типова податкова конвенція ОЕСР і Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та такими, що розвиваються (до речі, Типова податкова конвенція ОЕСР багато в чому повторює положення останньої) визнає підприємства, які пов'язані на основі прямого або опосередкованого управління, контролю чи контролю капіталу підприємством чи особами однієї Договірної країни над підприємством іншої Договірної країни, а також якщо комерційні та фінансові умови між такими підприємствами відрізняються від звичайних, ринкових [8]. Аналогом асоційованих підприємств, визначених наведеними вище конвенціями, є закріплені вимогами Податкового кодексу України пов'язані особи.

Окрім пов'язаності осіб, правило витягнутої руки за Податковим кодексом України вимагає наявності контрольованості операцій для застосування правил трансфертного ціноутворення. До того ж, вітчизняне законодавство встановлює триланкову систему визначення операцій контрольованими.

По-перше, пп. 1.1.2.39 п. 2.39 ст. 39 Податкового кодексу України встановлює такі засади віднесення операцій до контрольованих [5]:

- господарські операції між резидентом та пов'язаною особою не резидентом (при цьому Податковий кодекс України здійснює певну деталізацію, про що йтиметься далі);

– зовнішньоекономічні господарські операції купівлі-продажу за допомогою залучення нерезидентів комісіонерів;

– господарські операції з нерезидентами, зареєстрованими в державах, включених у перелік, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1045 від 27.12.2017 р. «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1. пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» [6]. До такого списку потрапили країни з так званого чорного та сірого списку офшорних зон;

– господарські операції з нерезидентами, які входять до списку, затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 04.07.2017 р. № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» [7]. Більшість таких організаційно-правових форм – це види партнерств, а також певні види інвестиційних фондів, трастів, асоціацій, фондів, об'єднань та ін.;

– господарські операції між нерезидентом та постійним представництвом такого нерезидента в Україні.

По-друге, Податковий кодекс України наводить визначення господарських операцій для цілей трансфертного ціноутворення. Ними визнаються всі види операцій, договорів, угод, що мають або не мають документальне підтвердження, можуть мати вплив на розмір податку на прибуток підприємства такого платника податків. До таких операцій належать (даний список відображає операції, що найчастіше мають значення для трансфертного ціноутворення, але не є виключним) [5, пп. 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39]:

– купівлі-продажу: послуг, корпоративних прав, довгострокових матеріальних/нематеріальних активів, акцій та інші інвестиції;

– операції з: а) певними видами товарів – сировина, готова продукція та ін.; б) нематеріальними активами (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау, з об'єктами інтелектуальної власності та ін.; в) між нерезидентом та постійним представництвом такого нерезидента в Україні;

– фінансові операції.

По-третє, Податковим кодексом України контрольованими визнаються тільки ті операції між пов'язаними особами, які окрім того, що підпадають під зазначені вище вимоги, виконують одночасно такі вартісні критерії, визначені за даними бухгалтерського обліку за вирахуванням непрямих податків:

а) 150 мільйонів гривень – річний дохід платника податків за відповідний звітний рік;

б) 10 мільйонів гривень – обсяг господарських операцій з кожним контрагентом за відповідний звітний рік;

в) 10 мільйонів гривень – обсяг господарських операцій між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [5, пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39].

Для того, щоб до контрольованих операцій могли бути застосовані правила трансфертного ціноутворення, вони повинні визначатися як зіставні з неконтрольованими, а отже, відповідати наступним вимогам: а) при порівняння таких операцій за допомогою застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення мають бути відсутні істотні відмінності між ними, які б суттєво впливали на фінансовий результат; б) при наявності значних відмінностей між порівнюваними операціями, що можуть значно вплинути на фінансовий результат порівняння, їх необхідно усунути через коригування умов та фінансових результатів таких операцій [5, пп. 39.2.1.5 п. 39.2 ст. 39].

Наступне, на що необхідно звернути увагу при описі механізму трансфертного ціноутворення, це методи, за допомогою яких встановлюється відповідність контрольованої операції принципу витягнутої руки. Податковий кодекс України розділяє позицію ОЕСР, виділяючи п'ять методів: порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку, розподілення прибутку. Кожен з таких методів претендує на те, щоб бути дослідженим як окремо, так і в порівнянні з іншими. Для глибинного обґрунтування сутності кожного із методів необхідно провести об'ємний економіко-правовий аналіз з фокусом на їх походження. Рамки теми даної статті не дозволяють зробити таке дослідження, тому ми зупинимося на основних показниках, що характеризують ці методи.

Для того, щоб з'ясувати чи відповідає ціна операції ринковому діапазону цін, використовуються методи трансфертного ціноутворення, що являють собою спосіб розрахунку маржі прибутку транзакції чи всього підприємства. Слід зазначити, що Податковим кодексом України виділяється п'ять методів трансфертного ціноутворення. Вони є класичними для світової практики та повністю дублюють запропоновані ОЕСР методи (Керуючі принципи ОЕСР, ОЕСР гайдлайнс, практичні рекомендації). Однак рекомендації ОЕСР щодо застосування методів є дещо ширшими за українське податкове законодавство. Так, п.п. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України вказує на встановлення відповідності ціни принципу витягнутої руки лише одним із закріплених п'яти методів. А от, Керівні принципи трансфертного ціноутворення ОЕСР дозволяють платнику податків обґрунтовувати свою ціну іншим чином, якщо це є більш доречним у конкретному випадку.

Застосування методів має відповідати умовам окремих операцій. З'ясування того, який саме метод має бути застосований в конкретному випадку, сприяє проведенню функціонального аналізу. Функціональний аналіз дозволяє: визначити та зрозуміти внутрішньогрупові транзакції, виокремити основу для співставності, визначити чи потрібні, якщо так, то які саме, коригування для співставних транзакцій, перевірити точність обраного методу, з часом визначити можливість адаптації політики компанії, якщо функції, активи та ризики розподілені специфічним чином ніж звичайний спосіб [2].

Функціональний аналіз направлений на дослідження трьох компонентів: функцій, активів та ризиків. Аналіз функцій направлений на характеристику

діяльності сторін. Зокрема, перевіряються функції з: проектування, дослідження, розробки, збирання, управління запасами, вихідної логістики, маркетингу, подальшого обслуговування, управління, фінансування та ін. Отож, на основі такого аналізу вказується, яка сторона більшою мірою впливає на формування ціни. Якщо ж обидві сторони мають подібний набір дій, функціональний аналіз має бути направлений на виявлення розбіжності в таких діях. Наприклад, якщо обидві сторони виконують зберігання продукції, то необхідно звернути увагу на термін, впродовж якого кожна із сторін виконувала таке зберігання. Тобто будь-які дії, що додають цінність, повинні бути ідентифіковані та проаналізовані більш детально.

Ризики, понесені в процесі діяльності компанії, також мають бути піддані дослідженню в рамках функціонального аналізу. Такими ризиками можуть бути: фінансові ризики (курс валют і т. ін.), операційні ризики (відмова клієнтів та ін.), ринковий ризик (політика держави, коливання попиту і цін), ризик продукту (ризик відповідальності за продукт). Сторона, що в процесі діяльності несе більші ризики, відповідно, має більші витрати та претендує на отримання більшого прибутку.

Використовувані або внесені сторонами активи також зазнають оцінки під час функціонального аналізу. Як і в процесі функціонального аналізу функцій та ризиків, активи аналізуються на предмет їх обсягу внеску з кожної сторони. Логічно, що сторона, яка несе більші витрати та ризики і зв'язку із вкладом своїх матеріальних активів, претендує на більший відсоток при розподіленні прибутку компанії.

Слід зазначити, що процес і результати функціонального аналізу мають бути відображені у звітній документації з трансфертного ціноутворення. Відтак, після проведення функціонального аналізу постає нагода перейти до застосування методів трансфертного ціноутворення. Стороною, до якої застосовуються методи, як правило, виступає та, що має «менше функціональне навантаження», тобто та, внесок якої у діяльність є менш значною. Однак якщо умови діяльності сторін роблять застосування методу трансфертного ціноутворення більш зручним та точним щодо сторони, яка здійснює більший функціонал, то при належному обґрунтуванні методи трансфертного ціноутворення можуть застосовуватися до неї.

Отже, проаналізуємо основні характеристики методів трансфертного ціноутворення. Слід зазначити, що дана тема є досить широкою і складною, а для повного її розкриття необхідно провести глибоке економіко-правове дослідження. У рамках цієї публікації це неможливо, тож зупинимось на стислій характеристиці кожного методу трансфертного ціноутворення. Перш ніж перейти безпосередньо до методів, зазначимо, що чинний Податковий кодекс України досить поверхнево їх урегулює. Тому для їх практичного застосування необхідно звертатися до інших джерел, наприклад, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [2], Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення [4].

Першим у переліку та у порядку застосування є метод порівняльної неконтрольованої ціни (Comparable Uncontrolled Price). Він оснований на порівнянні ціни у контрольованій операції з ціною або діапазоном цін у неконтрольованих операціях. Порівняння можуть бути як внутрішніми (враховуються ціни на неконтрольовані операції, що здійснюються аналізованою стороною з іншим контрагентом), так і зовнішніми (порівнюються ціни в контрольованій операції з цінами між двома іншими контрагентами за схожих умов). Очевидно, що досягти точного результату порівняння складно через відсутність ідентичних порівнюваних даних, тому при застосуванні методу порівняльної неконтрольованої ціни можливим є здійснення відповідних коригувань. Однак коригування здебільшого буде неможливим для: товарних знаків, значних географічних відмінностей, різності основного продукту.

Необхідно наголосити, що описуваний метод є прерогативним, оскільки результатом його застосування є отримання досить точних даних про порівнювані ціни, при цьому не виникає необхідності визначати яка із сторін має бути досліджуваною. Перехід до застосування інших можливий при належному обґрунтуванні неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни.

Наступні два методи – метод ціни перепродажу та метод «витрати +» орієнтовані на порівняння не цін, як у першому методі, а показників валової рентабельності. Тож, метод ціни перепродажу порівнює валову рентабельність (відношення валового прибутку до чистого доходу) операції з перепродажу. Своєю чергою метод «Витрати плюс» (Cost Plus Method) направлений на порівнянні показника рентабельності собівартості (відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів). На відміну від методу ціни перепродажу, метод «витрати плюс» порівнює не закупівельну ціну, а ціну продажу. Отже, метод ціни перепродажу є доречним при аналізі діяльності дистриб'юторів, які не роблять вагомому внеску у вартість товару, а метод «витрати плюс» підходить для аналізу транзакцій виробника.

Слід зазначити, що не зважаючи на те, що Податковий кодекс України встановлює черговість застосування методів трансфертного ціноутворення, метод ціни перепродажу та «витрати плюс» на практиці зустрічається досить рідко. Справа в фінансових показниках, які використовуються для обрахунку валової рентабельності. Складність виникає у процесі пошуку таких показників. Часто для цілей співставності важко знайти необхідні дані, тому особи переходять від аналізу рентабельності окремої операції до рентабельності компанії в цілому.

Відтак, коли важко чи неможливо віднайти належні фінансові показники співставної компанії, застосовується метод чистого прибутку (Transactional Net Margin Method – TNMM). Метод чистого прибутку направлений на порівняння обраного стороною показника рентабельності у контрольованій операції з таким показником рентабельності у неконтрольованій операції. Показником рентабельності у цьому разі є показник чистого прибутку на основі відповідної бази: витрати, операційних витрат, продаж, активи [5, пп. 39.3.6.1 п. 39.6 ст. 39]. Для

вибору відповідного показника рентабельності враховується вид діяльності та економічна обґрунтованість кожного показника.

Результат застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс» та чистої рентабельності продемонструє чи знаходиться аналізована транзакція в діапазоні ринкової рентабельності. У разі коли рентабельність контрольованої операції перебуває в межах ринкового діапазону рентабельності, для цілей оподаткування визнається, що ціна товарів (робіт, послуг) контрольованої операції відповідає звичайній ціні. Якщо рентабельність контрольованої операції є меншою за мінімальне значення ринкового діапазону рентабельності, для цілей оподаткування враховується ціна, що визначається виходячи з рентабельності, яка відповідає мінімальному значенню ринкового діапазону рентабельності. Якщо рентабельність контрольованої операції перевищує максимальне значення ринкового діапазону рентабельності, для цілей оподаткування враховується ціна, що визначається виходячи з рентабельності, яка відповідає максимальному значенню ринкового діапазону рентабельності. Такі коригування ціни до оподаткування визначаються контролюючим органом, однак якщо платник податків у результаті проведеного аналізу транзакцій виявить невідповідність своїх цін цінам, що відповідають принципу «витягнутої руки», та самостійно зробить коригування таких цін для цілей оподаткування, то ціна операції може бути підведена під показники медіани ринкових цін. На практиці це призведе до суттєвих заощаджень у частині виплати податку на прибуток підприємств.

Метод розподілення прибутку (Profit Split Method): полягає у виділенні кожній пов'язаній стороні мультинаціональної компанії належної частини загального прибутку, відповідно до виконаних нею функцій, внесених активів та понесених нею ризиків. Такий прибуток має бути розподілений на підставі даних бухгалтерської та фінансової звітності, що для цілей застосування цього методу має бути приведена до єдиних методологічних засад.

Цей метод застосовується у разі істотної інтегрованості та взаємозв'язку компаній у рамках єдиної мультинаціональної групи. Метод розподілення прибутку вирізняється винятковою складністю та рідкістю застосування. Використовується у випадку, коли інші методи трансфертного ціноутворення не дають належного результату. Слід зазначити, що «метод розподілу прибутку» щодо трансфертного ціноутворення має багато спільного з методом DEMPE функцій, закріпленим Action 8 BEPS [1].

Слід наголосити і на іншому важливому моменті трансфертного ціноутворення, що стосується звітності. Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України платник податків до 1 жовтня наступного за звітним року має подати звіт про контрольовані операції до контролюючого органу. Однак відповідно до Заходу 13 BEPS платник податку, окрім звітної документації до державного контролюючого органу, передбачає подання ще, так званого local file, звіту у розрізі країн (country-by-country reporting), а також master file. Ці три документи складають стандартизовану звітність з трансфертного ціноутворення. З них master file містить інформацію «високого рівня» щодо бізнес-стра-

тегій та операцій багатонаціональної корпорації. Цей документ передбачає подання деталізованої інформації щодо транзакцій для кожної країни в local file. А також подання countru-by-country reporting, що відображує інформацію щодо розподілу прибутків, виконання функції, кількості персоналу, сплачених податків та ін. щодо кожної компанії багатонаціональної корпорації. Такий звіт подається у разі, якщо річний дохід компанії становить 750 мільйонів євро і більше [1].

Слід зазначити, що Україна на сьогодні не прийняла на себе зобов'язання щодо ратифікації всього пакету BEPS, однак найближчим часом українське законодавство має бути адаптовано, як мінімум, під чотири Заходи BEPS (мінімальний пакет). При цьому якщо умови стандартизованої звітності з трансфертного ціноутворення розповсюджуються хоча б на одну з компанії багатонаціональної корпорації, то таку документацію мають подавати всі компанії, в тому числі і українські. Останнє виконувати вкрай складно, оскільки, як уже зазначалося, внутрішнє українське законодавство не містить правил подання такої звітності.

Обговорення результатів. Хочемо звернути увагу, що чинний Податковий кодекс України не містить точного порядку чи то докладних рекомендацій щодо застосування таких методів. У цьому випадку ми стикаємось з проблемою, коли платники податків та контролюючі органи мають звертатися до нератифікованих міжнародних документів, зокрема конвенцій ОЕСР для того, щоб отримати розуміння роботи механізму інструментів, які закріплені, однак не визначені Податковим кодексом України. При цьому слід зауважити, що більшість інструментів як податкового планування, так і протидії агресивному податковому плануванню та уникненню податків взаємодіють у комплексі, підсилюють та доповнюють один одного. Такі інструменти закріплені в тих же міжнародних документах, зокрема Директивах, Конвенціях ООН і ОЕСР.

Висновки. Підсумовуючи зазначимо, що трансфертне ціноутворення є одним з найбільш актуальних напрямків податкового права сьогодні не тільки в Україні, але й в світі. При цьому необхідно визнати, що Податковий кодекс України не регулює відносини, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення повною мірою. Це призводить до того, що як платники податків, так і контролюючі органи змушені звертатися до міжнародного досвіду регулювання цих відносин. Основна проблема полягає у тому, що чимало таких актів, роз'яснень не ратифіковані Україною, до того ж вітчизняне податкове регулювання не містить вказівки щодо можливості їх застосування. З огляду на це, ми наполягаємо на необхідності адаптації українського законодавства до правового регулювання трансфертного ціноутворення, запропонованого ОЕСР задля запобігання неналежних донарахувань корпоративного податку зі сторони контролюючих органів, та уникнення несплати зазначеного податку платниками податків.

Список літератури:

1. Base Erosion and Profit Shifting. The OECD/ G20 Project. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.html> (дата звернення: 14.11.2018).

2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (дата звернення: 14.11.2018).

3. Модельна конвенція ОЕСР щодо податків на доходи і капітал. 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (дата звернення: 14.11.2018).

4. Постанова ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. 2010. С. 36. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf> (дата звернення: 14.11.2018).

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. №№ 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.

6. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1. пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України. Постанова Кабінету Міністрів України № 1045 від 27.12.2017 р. *Урядовий кур'єр*. № 181.

7. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова Кабінету міністрів України від 04.07.2017 р. № 480. *Урядовий кур'єр*. 2017. №. 138.

8. Типова конвенція Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та такими, що розвиваються. URL: https://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата звернення: 14.11.2018).

9. Чумакова О. О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: Економічна ефективність і тонка капіталізація. *Теорія та практика державного управління*. 2013. Вип. 3 (42). С. 1–10.

References:

1. Base Erosion and Profit Shifting. The OECD/ G20 Project. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

3. Model OECD Convention on Income and Capital Taxes. 2017. URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.

4. OECD Transfer Pricing Directives for Transnational Companies and Tax Services. 2010. P. 36. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf> (application date: 14.11.2018)

5. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 r. No. 2755-VI. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 13–14, 15–16, 17, art. 112.

6. On approval of the list of states (territories) that meet the criteria set out in subclause 39.2.1.2 of sub-clause 39.2.1. paragraph 39.2 of Article 39 of the Tax Code of Ukraine. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1045 dated 27.12.2017. *Uriadovyi kur'ier – Government Courier*, 181.

7. On approval of the list of organizational and legal forms of non-residents who do not pay income tax (corporate tax), including tax on income received outside the state of registration of such non-residents, and / or are not tax residents of the state in which they are registered as legal entities: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated July 4, 2017 No. 480. (2017). *Uriadovyi kur'ier – Government Courier*, 138.

8. The United Nations Standard Tax Convention on the avoidance of double taxation in relations between developed and developing countries. URL: https://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf.

9. Chumakova, O.O. (2013). Tax policy in the field of transfer pricing: Economic efficiency and thin capitalization. *Theory and practice of public administration, Issue 3 (42), 1–10* [in Ukrainian].

Bondarenko M. A., Postgraduate Student of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University Ukraine, Ukraine, Kharkiv.
e-mail : m.bondarenko.kh@gmail.com ; ORCID 000-0002-1873-5473

Transfer pricing in view of tax planning

Transfer pricing for the tax legislation of Ukraine is a new phenomenon. This situation has caused a number of unresolved issues in both law enforcement and tax law science. The problem of such a situation adds to the complexity of transfer pricing relations. Such relations are on the brink of legal and economic activity. They are transnational in nature. At the same time, transfer pricing is often used for tax planning purposes. All of the above factors require clear and complete legal regulation of the law. However, the Tax Code of Ukraine, although it stipulates the transfer pricing rules in Article 39, they are largely incomplete. Moreover, some provisions of the Tax Code of Ukraine can not be applied without reference to international primary sources. One of the most problematic aspects of the legal regulation of transfer pricing in Ukraine is the legalization of transfer pricing methods. This direction of transfer pricing is one of the most complex from a practical point of view. At the same time, the provisions of the Tax Code of Ukraine are necessary for the normal use of instructions or recommendations. This, in turn, causes the need for both taxpayers and controlling authorities to refer to international primary sources. At the same time, such sources, most often, advocate OECD. Special attention should be paid to the legal regulation of transfer pricing reporting. Since these relationships are made between a resident and his non-resident counterparty, they provide reporting on several levels. However, the Tax Code of Ukraine does not regulate the compilation and submission of accounts at a different level than the state level. Thus, both taxpayers and controlling bodies are forced to seek information on the correct application of the transfer pricing rules.

Keywords: transfer pricing; tax planning; transfer pricing methods; transfer pricing reporting; “extended hand” principle; controlled operations; OECD.

Надійшла до редакції 15.11.2018 р.