

можливості висловити недовіру депутатам усіх рівнів, чиновникам аж до прем'єр-міністра та президента України. Тоді великий Майдан розіб'ється на міні-майдани, що будуть на законних умовах відстежувати роботу людей, які працюють за кошти платників податків та повинні захищати їхні інтереси.

Висновки. Подальший розвиток податкової та митної справи базується на створенні та впровадженні електронної інтегрованої системи відслідковування руху товарів по всьому ланцюгу поставки в різних країнах, безперервного митного та аудиторського контролю від кордону до кінцевого покупця на основі уніфікованого товарознавчого опису товарів, уведення його в бухгалтерський, податковий та митний облік, який буде здійснюватися в електронному вигляді.

Перехід на новий рівень управління дозволить створити механізм, який більш ефективно працюватиме на забезпечення національних інтересів та безпеки України.

Література

1. Пашко П. В. Митна безпека (теорія, методологія та практичні рекомендації) : монографія / П. В. Пашко. – Одеса : АТ “Пласке”, 2009. – 628 с., іл.
2. Науково-практичний коментар до Митного кодексу України : у 3 т. / П. В. Пашко, В. Ю. Хомутинник, Т. І. Єфіменко та ін. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – Т. 1. – 428 с. – Т. 2. – 526 с. – Т. 3. – 504 с.
3. Науменко В. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні / Науменко В. П., Пашко П. В., Руссков В. А. – К. : Знання, 2004. – 403 с. – (Митна справа в Україні).
4. Пашко П. В. Інституційний механізм реалізації митної політики / Пашко П. В. // Фінанси України. – 2004. – № 11(108). – С. 153–155.
5. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль / Пашко П. В. // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 5 (85). – С. 89–101.



УДК 336.228

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України
О. В. Рябич, студентка Академії митної служби України

ПРОБЛЕМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ МЕХАНІЗМУ КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Розглянуто поняття трансфертного ціноутворення та механізму контролю за операціями, в основу яких покладено трансфертні ціни. Висловлено погляди авторів щодо особливостей впровадження даного механізму в Україні, виявлено та проаналізовано наявні у цій сфері проблеми, сформульовано рекомендації щодо вдосконалення механізму контролю.

Рассмотрено понятие трансфертного ценообразования и механизма контроля над операциями, в основу которых положены трансфертные цены. Высказаны взгляды авторов относительно особенностей внедрения данного механизма в Украине, выявлены и проанализированы имеющиеся в этой сфере проблемы, даны рекомендации по совершенствованию механизма контроля.

© О. М. Вакульчик, О. В. Рябич, 2014

The article deals with the concept of transfer pricing and mechanism of control of operations, which are based on transfer prices. The authors' views on peculiarities of introduction of this mechanism in Ukraine are expressed; the problems existing in this area are identified and analyzed; as well as the recommendations for improving monitoring mechanism are provided.

Ключові слова. Трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, оподаткування, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності.

Вступ. Удосконалення форм консолідації капіталу, розвиток корпоративного законодавства і телекомунікаційних технологій у США та Західній Європі 20–30-х рр. сприяли створенню транснаціональних корпорацій та, як наслідок, розвитку внутрішньогосподарського ціноутворення на продукцію, яка рухається між підрозділами підприємства. Цей феномен отримав назву трансфертного ціноутворення. Він став предметом вивчення і впливу з боку держави з того моменту, коли платники винайшли способи мінімізації своїх податкових зобов'язань за допомогою трансфертних цін.

Нині питання трансфертного ціноутворення на законодавчому рівні врегульовано у багатьох державах, зокрема: США, Канаді, Великобританії, Франції, Німеччині, Російській Федерації, Республіці Казахстан тощо. Крім того, у рамках Організації з економічного співробітництва та розвитку розроблено ряд документів у даній сфері, якими керується більшість держав. Орієнтація України на міжнародний досвід і потреба у покритті значного дефіциту бюджету потребує державного регулювання трансфертного ціноутворення, що повинно стати одним з ефективних засобів поповнення державної скарбниці.

Тему трансфертного ціноутворення розглядають у своїх працях сучасні українські науковці. Увесь масив наукових доробок з даного питання за часом їх появи можна поділити на два періоди, а саме: до запровадження механізму регулювання трансфертного ціноутворення в Україні і після його запровадження. При цьому більшість розробок належить до першого періоду.

Так, К. С. Васіна зосередила увагу на розробці науково-методичних положень і практичних рекомендацій щодо застосування трансфертного ціноутворення на підприємствах [1]. Г. О. Бегунц, крім аналізу теоретичних і методологічних засад даної тематики, також запропонувала механізми узагальнення методів регулювання трансфертного ціноутворення в системі транснаціональних корпорацій [2]. З іншого боку до розгляду даного питання підійшов науковець М. В. Колдовський, розглянувши трансфертне ціноутворення як метод ухилення від сплати податків, зокрема специфіку зловживання таким механізмом з боку українських компаній, а також дослідивши зарубіжний досвід використання і контролю трансфертного ціноутворення [3].

Праці науковців О. О. Чумакової, А. О. Стеблевського, О. В. Кобзар та К. М. Носова більше відповідають сучасним реаліям та орієнтовані на новітнє законодавство України. Так, О. О. Чумакова акцентує увагу на визначенні ефективності податкового регулювання трансфертного ціноутворення за допомогою системи розрахунків економічних показників [4]. А. О. Стеблевський намагається сформулювати проблеми та перспективи розвитку даного напрямку [5], а О. В. Кобзар та К. М. Носов у своїй праці наводять для підприємців роз'яснення складних питань щодо сутності процесу регулювання трансфертного ціноутворення [6].

Отже, зараз відсутні наукові розробки, які б містили систематизований перелік проблемних питань, що виникли у процесі впровадження механізму контролю трансфертного ціноутворення в Україні, а також формулювали б обґрунтовані методи розв'язання таких проблем і вдосконалення системи контролю в цілому.

Постановка завдання. Розглянути й дослідити особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення, виявити та проаналізувати наявні у цій сфері

проблеми, сформулювати рекомендації щодо вдосконалення законодавчої бази з даного питання та максимально ефективного виконання вимог законодавства платниками податків.

Результати дослідження. Необхідність упровадження процесів контролю за трансфертним ціноутворенням викликана значним поширенням застосування механізму трансфертних цін як під час експортно-імпортних операцій, так і в разі укладання угод між резидентами України, які працюють на її території.

Зокрема, існують три найпоширеніших типи операцій, що ґрунтуються на трансфертних цінах та призводять до зниження податкових зобов'язань.

1. Українські підприємства, які входять до торговельно-промислових груп, експортують виготовлену продукцію пов'язаним особам, що перебувають в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування (зокрема, Кіпр, Люксембург, Швейцарія), за цінами, близькими до собівартості, а ті, у свою чергу, реалізують її покупцям за ринковими цінами. Таким чином, більша частина прибутку від реалізації залишається за кордоном, Україна в повній мірі не отримує податки, а виручка в іноземній валюті не потрапляє в національну банківську систему.

2. Дистриб'ютори міжнародних компаній ввозять на територію України продукцію іноземних виробників, завищуючи ціну, що, у свою чергу, зменшує прибуток української фірми від перепродажу таких товарів вітчизняним покупцям, а значить – суму податків, що підлягають сплаті до бюджету. Різниця, що при цьому утворюється, осідає в країні, з якої прийшла така поставка. До найбільш ризикових, з огляду на проведення таких операцій, є імпортери автомобілів, промислового обладнання, побутової хімії, ліків, одягу та інших подібних товарів.

3. Застосування трансфертних цін в операціях на внутрішньому ринку. На перший погляд, вони не потребують регулювання, адже зниження податкового зобов'язання однією стороною призведе до його завищення іншою, тобто сума недоплаченого податку компенсується сумою переплаченого. Але це не так. По-перше, багато українських підприємств користуються пільговим режимом оподаткування (наприклад, сільське господарство); по-друге, в роки кризи підприємства накопичили значні податкові збитки, що дозволяє їм зараз не платити податки. Саме такі компанії можуть ставати агентами для проведення операцій, результатом яких є виведення прибутку з-під оподаткування.

За даними Міністерства доходів і зборів України, у результаті використання трансфертних цін при всіх типах операцій з-під оподаткування виводиться близько 100 млрд грн щороку (при тому, що всього у світі за допомогою таких схем за рік було виведено в офшори до \$ 21 трлн), що призводить до недоотримання державним бюджетом України близько 20–25 млрд грн, у тому числі недоотримання коштів від експорту щорічно становить 6,4 млрд грн, а обсяги вивезення продукції, зокрема чорних металів, зернових і олійних культур, що дотепер проводилось через пов'язаних осіб в офшорних зонах, зросли з 54 % у 2012 р. до 60 % у 2013 р. [7].

Для встановлення принципів державного контролю за трансфертним ціноутворенням було прийнято ряд нормативних актів, зокрема Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення” [8], а також затверджено порядок оформлення звітів за контрольованими операціями [9], перелік джерел інформації про ринкові ціни [10], перелік держав, в яких ставки податку на прибуток на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні (з 2014 р. – менше 13 %) [11], та інші акти, що мають на меті запобігання зниженню податкового зобов'язання за операціями з пов'язаними особами.

Проте в запровадженій системі контролю за трансфертним ціноутворенням у зв'язку з новизною та недостатньою вивченістю теми в Україні виник ряд проблемних питань.

Нові правила передбачають оцінку і порівняння рентабельності закордонних торговельних фірм, що виступають посередниками в реалізації українських товарів, з рентабель-

ністю зіставних непов'язаних осіб. При цьому органи доходів і зборів можуть примусити експортера додатково сплатити податок, виявивши, що його іноземний контрагент отримує занадто високий прибуток за такими операціями. Недосконалість пропозиції полягає в тому, що дані про рентабельність контрольним органам подаватимуть безпосередньо експортери, а це супроводжується ризиком приховування інформації про структуру власності та пов'язаних осіб. З іншого боку, експортери залишаються незахищеними від порушення конфіденційності інформації, наданої для контролю, адже в законодавстві немає норми про відповідальність органів доходів і зборів за розголошення отриманих ними даних.

Ще одним недоліком нової системи є обмеженість підходу до відбору територій, експорт до яких автоматично підлягатиме перевірці, адже наявність гнучкої системи податкових узгоджень у деяких країнах дозволить їх резидентам не потрапити до зони контролю і продовжити закупівлі товарів за трансфертними цінами.

Нині існує низка факторів, що виступають визначальними при виборі учасниками зовнішньоекономічної діяльності територій для проведення операцій з використанням трансфертних цін (рис. 1).

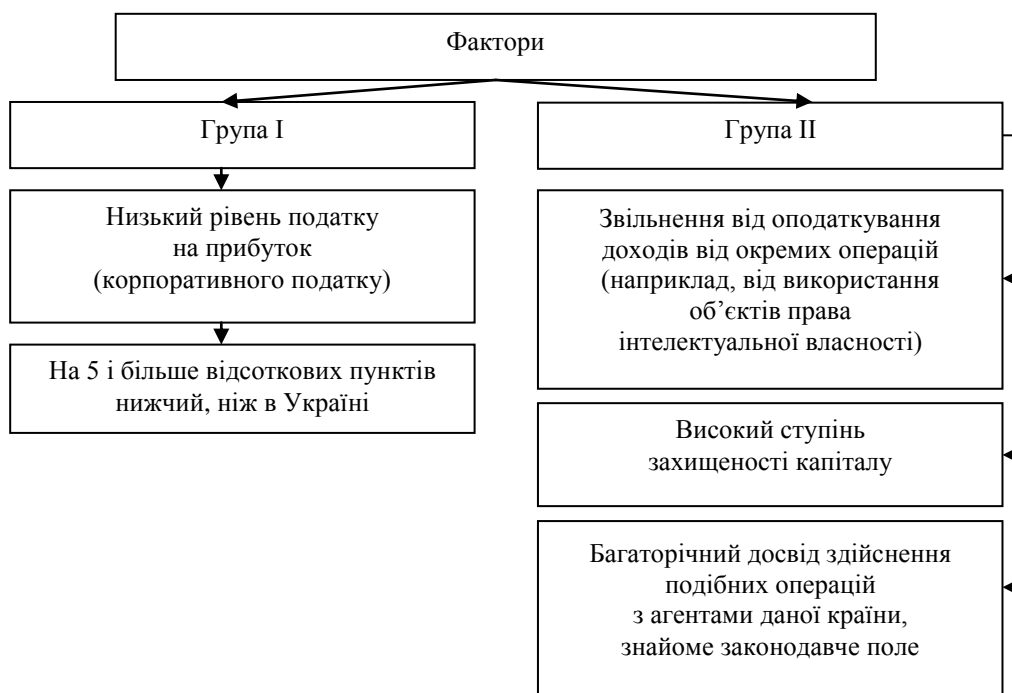


Рис. 1. Фактори відбору учасниками зовнішньоекономічної діяльності територій для проведення операцій з використанням трансфертних цін

У нинішньому законодавстві лише операції, на які впливає перша група факторів, підпадають під автоматичну перевірку, тоді як варто було б урахувати факт, що поступова лібералізація податкового законодавства нашої держави скорочує можливості для моніторингу оборудок з агентами, розташованими на територіях, які при зниженні ставок податку на прибуток в Україні (з 2015 р. – 17 %, з 2016 р. – 16 %) виходитимуть із зони контролю. Так, уже у 2016 р. з переліку підконтрольних держав і територій буде виключено Республіку Кіпр зі ставкою визначеного вище податку на рівні 12,5 %, хоча для суб'єктів господа-

рювання, у зв'язку з існуванням факторів групи II, угоди з резидентами даної країни залишатимуться вигідними, що, імовірно, підтримуватиме подальше функціонування налагоджених схем з використанням трансфертних цін.

Крім того, у зв'язку з потраплянням до згаданого переліку типових країн – споживачів українських товарів (Грузія, Молдова тощо) сумлінні експортери, здійснюючи поставки до них, зіткнуться з проблемою проходження процедури доведення непов'язаності та ризиком підпасти під необгрунтоване оподаткування. Так, за даними глобального дослідження з трансфертного ціноутворення, проведеного в країнах Європи компанією Ernst&Young, 47 % респондентів повідомили, що перевірки державними органами операцій з трансфертного ціноутворення призвели до необгрунтованого оподаткування [12]. А саме в ході моніторингу операцій контрольні інстанції визнавали трансфертними ті ціни, які учасники угоди вважали такими, що адекватно відображають умови конкретної поставки, тобто ринковими, це призводило до коригування податкових зобов'язань та нарахування додаткового податку на ті доходи, яких насправді не існувало. Спроектуючи іноземний досвід на українські реалії, можна припустити наявність ще більшої кількості таких фактів по відношенню до вітчизняних підприємств.

Поряд з іншими новаціями з'явилася ще й така: платники податків мусять подавати звіт про контрольовані операції, а на вимогу органу доходів і зборів – ще й первинну та іншу документацію, якими вони можуть обгрунтувати відповідність договірних цін за такими поставками рівню звичайних цін. Тому одним із ключових факторів прогнозованої ефективності нового законодавства у даній галузі повинна виступити готовність платників податків визнати контрагента пов'язаною особою і розкрити детальні дані про його фінансову звітність. Крім того, додаткова документація, що підлягає поданню, залежно від складності проведеної контрольованої операції, може включати значні обсяги документів, деякі з яких, зокрема ті, що містять дані про собівартість виготовлення продукції, становлять комерційну таємницю та за звичайних умов не підлягають оприлюдненню. Зважаючи на значну кількість документів і часто недосконалу систему електронного документообігу на підприємствах, запроваджена норма стане додатковим тягарем для українських експортерів.

Окремої уваги потребує питання відповідальності за порушення наведених правил. Вітчизняним законодавством [8] запроваджено надзвичайно високі штрафні санкції, зокрема за неподання звіту накладається штраф у розмірі 5 % від загальної суми контрольованих операцій, а за неподання додаткової документації – 100 мінімальних заробітних плат (табл. 1).

Таблиця 1

Система штрафних санкцій за порушення законодавства в галузі трансфертного ціноутворення

Причина застосування стягнення	Ставка для розрахунку	База розрахунку санкції	Мінімальна сума штрафу на період з 01.01.2014 р., тис. грн
Неподання звіту з контрольованих операцій	5 % від суми контрольованої операції	50 млн грн і вище	250
Неподання додаткової документації	100 мінімальних заробітних плат	1218 грн	121,8
Загальна сума штрафу	–	–	371,8

Такі санкції є одними з найвищих у світі, наприклад у Російській Федерації за аналогічні порушення стягується сума, що не перевищує 200 дол. США [5]. Відсутність чіткої

методики використання штрафів може призвести до застосування стягнень на надуманих підставах, адже в сучасному законодавстві, по-перше, немає чіткого переліку додаткових документів, неподання яких буде визнано порушенням, по-друге, не передбачено звільнення від сплати штрафу тих учасників ринку, які самостійно виявлять помилки або невідповідності у своїх звітах і добровільно донесуть податкове зобов'язання на виявлену різницю.

На момент запровадження механізму контролю за трансферним ціноутворенням кадровий склад вітчизняних підприємств виявився не підготовленим до виконання нових вимог, що були поставлені перед ним. У цей період відчувався дефіцит кваліфікованих спеціалістів, які б могли проводити моніторинг усіх операцій на підприємстві, перевіряти їх на предмет наявності контрольованої складової, своєчасно збирати документацію для оформлення звіту і вести ефективний облік даного напрямку. Саме тому на підприємствах до штату працівників доцільно ввести посаду спеціаліста з трансфертного ціноутворення, який би працював автономно та мав доступ до інформації з усіх підрозділів.

Висновки. З метою поліпшення системи контролю за трансфертним ціноутворенням доцільно вдосконалити наявне законодавство з даного питання, а саме:

- розширити кількість критеріїв для відбору країн, що підлягають контролю, поглибивши аналіз особливостей систем оподаткування та пільгових режимів у кожній з таких країн;
- скоротити і зафіксувати кількість додаткової документації для направлення до контрольних органів, застосувавши розширений список лише у разі перевірок;
- зменшити розмір штрафів та, керуючись досвідом розвинених країн, запровадити систему заохочень за правильність і повноту подання звітів;
- запровадити відповідальність контрольних органів за розголошення комерційної таємниці та розробити дійові заходи для забезпечення її збереження.

Для максимально ефективного виконання вимог законодавства платникам податків потрібно:

- у рамках системи управлінського обліку запровадити ведення обліку операцій, що кваліфікуються як контрольовані, з уведенням до штату особи – спеціаліста з трансфертного ціноутворення;
- заздалегідь збирати інформацію та готувати документи, які б обґрунтовували відповідність договірних цін контрольованих операцій та звичайних ринкових цін.

Література

1. Васіна К. С. Вдосконалення трансфертного ціноутворення в системі внутрішнього економічного механізму підприємства : дис. ... канд. екон. наук / Васіна К. С.; Національний авіаційний ун-т. – К., 2005. – 184 с.
2. Бегунц Г. О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в системі транснаціональних корпорацій: дис. ... канд. екон. наук. / Бегунц Г. О.; Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна. – Харків, 2006.
3. Колдовський М. В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / Колдовський М. В. // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2159>
4. Чумакова О. О. Податкова політика у сфері трансфертного ціноутворення: економічна ефективність і тонка капіталізація [Електронний ресурс] / Чумакова О. О. // Державне регулювання процесів економічного і соціального розвитку. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/17.pdf>
5. Стеблевський А. О. Трансфертне ціноутворення: проблеми і перспективи [Електронний ресурс] / Стеблевський А. О. // Аптека.ua. – 2013. – 12 серпня. – № 902 (31). – Режим доступу : <http://www.apteka.ua/article/246596>
6. Кобзар О. Сутність контролю трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] / Кобзар О. – Режим доступу : <http://www.felix.kh.ua/publikaczii/sutnist-kontloyu-transfertnogo-czino-utvorennya.html>

7. Міністерство доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] : Закон України від 04.07.2013 р., № 408-VII. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/408-18>

9. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції [Електронний ресурс] : наказ Міндоходів від 11.11.2013 № 669. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62991.html>

10. Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 № 1042-р. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/62993.html>

11. Про затвердження Переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 № 866-р. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/62893.html>

12. Чуфаров І. Як буде застосовуватися закон про трансфертне ціноутворення [Електронний ресурс] / І. Чуфаров // Дзеркало тижня. Україна. – 2013. – 22 серпня. – № 30. – Режим доступу : <http://gazeta.dt.ua/finances/yak-bude-zastosovuvatisya-zakon-pro-transfertne-cinoutvorennya-.html>