

ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ МІЖ ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

Питання трансфертного ціноутворення останнім часом набуває актуальнішого значення у зв'язку із запровадженням механізмів податкового контролю трансфертних цін і попередження розмивання бази оподаткування згідно з планом BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) за вимогами Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Трансфертне ціноутворення, зазвичай, притаманне для групи підприємств, які перебувають під спільним контролем одного власника (або групи власників) і здійснюють внутрішньогрупові операції з купівлі-продажу проміжної продукції, напівфабрикатів чи сировини з метою підвищення економічної ефективності бізнес-операцій. Але у випадках здійснення зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операцій, коли одне підприємство співпрацює з іншими підприємствами-нерезидентами, діяльність і результати таких операцій можуть підпадати під податковий контроль. Протягом періоду впровадження та застосування законодавства у сфері контролю трансфертного ціноутворення відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ) змінювались вимоги щодо визнання господарської операції контрольованою, але здебільшого під податковий контроль підпадають саме внутрігрупові господарські операції суб'єктів господарювання (із деякими уточненнями у різних роках застосування ПКУ), які по суті є операціями між пов'язаними сторонами. Для перевірок операцій за 2016 звітний рік під податковий контроль в Україні підпадають операції із пов'язаними сторонами у сумі більше 5 млн грн (за умови річного доходу від всіх видів діяльності 50 млн грн). Слід відмітити, що у міжнародній практиці вже спостерігається інший підхід – будь-яка операція між пов'язаними підприємствами контролюється державою, що підтверджує особливий характер таких операцій. ПКУ пропонує кілька методів формування та обґрунтування трансфертної ціни в контрольованих операціях, але іноді деякі методи можуть призводити до обмеження бізнес-інтересів самої групи компаній.

Враховуючи різні вектори інтересів бізнесу та держави у питаннях формування цін на внутрігрупові операції, можна виокремити такі підходи до формування та обґрунтування трансфертних цін:

- 1) справедливий підхід, який дозволяє визначати ціну в операції між пов'язаними сторонами на основі ринкових даних на справедливих умовах, які рівноцінні і для непов'язаних осіб. Такий підхід дозволяє забезпечити баланс інтересів між державою та бізнесом, але може вплинути на економічні інтереси бізнес-одиниць;

2) комплаєнс-підхід – підхід відповідності вимогам. Такий підхід дозволяє максимально точно звітувати по контрольованим операціям і забезпечувати високу якість обґрунтування трансфертної ціни в процесі звітування та податкових перевірок. Але уникнення штрафів та якість податкової звітності не є самоціллю для бізнесу і такий підхід може вплинути на ефективність бізнес-операцій;

3) бізнес-підхід. Заснований на застосування критеріїв економічної доцільності бізнес-операцій, що визначає його максимальну корисність з точки зору бізнесу та ризиків уникнення (свідомо чи ні) оподаткування.

Такі стратегічні підходи до формування та обґрунтування цін в операціях між пов'язаними сторонами визначаються керівництвом груп підприємств і мають потенційний вплив на фінансові результати таких операцій, що необхідно враховувати при бізнес-плануванні та політиці ціноутворення. Підхід і метод трансфертного ціноутворення залежать від типу операцій, які здійснюються між пов'язаними сторонами – експорт сировини, виготовленої продукції, послуги; імпорт сировини, виготовленої продукції, послуги; операції із давальницькою сировиною. Пріоритетним методом ціноутворення вважається метод неконтрольованої ринкової ціни (метод CUP), який відповідає справедливішому підходу до трансфертного ціноутворення. Але із застосуванням цього методу пов'язано багато складнощів – необхідність наявності співставних операцій (внутрішніх чи зовнішніх), аналогічні умови виконання співставних операцій, необхідність активного ринку на аналогічні товари (послуги), потребує визначення діапазону цін, необхідність доступу до баз даних про ціни та співставні операції та інше. Цей метод потребує від бухгалтера навичок формування аргументів і доказів визначення ціни продажу та може давати недостовірні результати в умовах коливання цін на ринку. У випадках неможливості застосування пріоритетного методу неконтрольованої ринкової ціни, можна застосовувати інші методи, вибір яких залежить від типу операції між пов'язаними сторонами.

Так, в операціях експорту товару (послуги) свідоме заниження ціни угоди може здійснюватися з метою уникнення зайвого оподаткування. Завищення ціни в таких операціях здійснюється з метою формування вищих показників ефективності діяльності окремого пов'язаного підприємства (центру відповідальності), що відповідає бізнес-підходу до формування трансфертних цін. Але застосування комплаєнс-стратегії та методу неконтрольованої ринкової ціни може призвести до втрачених вигід при застосування цін із співставних операцій. Для операцій експорту в умовах неприйнятності методу ринкових цін доцільно застосування методу «витрати+», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. В таких операціях під податковий контроль підпадає ціна реалізації, яка формується на базі необхідних витрат і «справедливої» норми рентабельності. В операціях імпорту під податковий контроль підпадає ціна закупки товару (послуги), яка може бути свідомо викривлена з метою завищення витрат і мінімізації податків, або занижена для забезпечення більшого фінансового результату діяльності окремого компонента групи компаній. Для операцій імпорту є доцільним використання методів ціни перепродажу, чистого прибутку, розподілення прибутку.