

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ?

Прагнення держави виконувати базові принципи оподаткування, передбачені статтею 4 Податкового кодексу України від 02.12.2017 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ), призвели до впровадження у фінансову діяльність підприємств досить складного механізму – трансфертного ціноутворення. Причому черговий раз серйозна відповідальність покладена на бухгалтерську службу підприємства. Однак чи є такий підхід обґрунтованим і наскільки процедури трансфертного ціноутворення вписуються в систему бухгалтерського обліку нині мало аналізується. При цьому вплив результатів оцінки контрольованих операцій на показники декларації з податку на прибуток обумовлюють актуальність вказаного дослідження.

Згідно з положеннями пп. 39.2.1.1, пп.39.2.1.7 п.39.2.1 ст.39 ПКУ, які діяли на момент здійснення даної операції, господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами, можуть підпадати під контроль для цілей трансфертного ціноутворення (далі – ТЦО), якщо в 2016 році¹:

– річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

– обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. До вказаних контрагентів належать держави, що включені до списку країн із низьким податковим навантаженням, відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 977-р «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України.

З метою оцінки операцій, що належать до контрольованих обов'язково визначається пов'язаність сторін. В подальшому здійснюється оцінка таких операцій за цінами, не пов'язаними із транзакціями відповідних країн. Для даної мети суб'єкт такої оцінки може скористатися п'ятьма методами, визначеними у ПКУ:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Застосування вказаних методів встановлення ціни операції, які відповідає критеріям контрольованої, передбачає детальний аналіз умов здійснених угод. Зокрема, згідно зі ст. 39 ПКУ: характеристики товарів (робіт, послуг), які є

¹ Використаємо критерії року, за який нині проводиться звітування щодо трансфертного ціноутворення

предметом операції; функцій, які виконуються сторонами операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції; економічних умов діяльності сторін операції, включаючи аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг); бізнес-стратегій сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг); розміру звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг) та ін.

Таким чином, відбувається детальний економічний аналіз кожної операції, умови її здійснення, інформація про що виходить за межі бухгалтерського обліку. Крім того, для застосування методу чистого прибутку (при масовості та типовості операцій з придбання або поставки у контрольовані держави) доцільним є використання спеціальних програмних комплексів, які базуються на базах даних про діяльність суб'єктів господарювання за відповідними ринками та видами діяльності. Серед найбільш поширених в Україні – база даних «Руслана» та «Amadeus». Вони містять інформацію про діяльність на території Європи та окремих країн азіатського регіону. За сформованим запитом ресурси бази даних дозволяють отримати показники фінансового стану, рентабельності, які і виступлять критерієм оцінки здійснених контрольованих операцій. Навмисне не вдаючись у деталі розрахунку медіанного показника на основі детальної продуманої і підготовленої вибірки, відмітимо, що дані процедури є повністю аналітичними. Дані бухгалтерського обліку використовуються виключно як база для детального вивчення фактичної господарської операції.

Нині в Україні підготовка звіту про контрольовані операції часто є послугою, яка виноситься на аутсорсинг, з відповідною передачею відповідальності особі-виконавцю. Проте тут варто поставити питання щодо відповідальності бухгалтера за здійснення та оцінку таких операцій. Вони часто українським бізнесом використовуються для податкової оптимізації і регулювання відбувається, як правило, без участі бухгалтерської служби. Тобто необхідно визнати, що як і у, наприклад, плануванні бухгалтерський облік є виключно джерелом інформації, однак, не механізмом обчислення податків з контрольованих операцій.

Складність аналізу для оцінки контрольованих операцій, обмежений доступ до баз даних, які створені та пропонуються європейськими фірмами, при одночасному значному розмірі штрафних санкцій призводить до необхідності перегляду як механізму трансфертного ціноутворення на державному рівні, так і підходів щодо контролю їх оподаткування.