

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

КУДЕРСЬКА Ірина Олександрівна - доктор філософії в галузі права, викладач кафедри інформаційного, господарського та адміністративного права факультету соціології та права Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

orcid.org/0000-0002-7433-1502

УДК 347.73:336.22 (477)

DOI 10.32782/NP.2023.2.24

Стаття «Правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні» присвячена актуальній практичній та теоретичній проблемі, яка в Україні не набула належного розкриття. Її метою є дослідження явища трансфертного ціноутворення, розвитку правового регулювання цієї сфери в Україні та визначення основних напрямів вдосконалення правового регулювання сфери трансфертного ціноутворення тощо. Підкреслено, що трансфертне ціноутворення є поширеним явищем у більшості країн світу та виокремлено основні правові норми, що нині регулюють цю сферу в Україні.

Виокремлено основні питання, які потребують належного правового врегулювання, а саме: відсутність уніфікованого підходу щодо трансфертного ціноутворення; відсутність належного врегулювання трансфертного ціноутворення в господарських операціях, у сфері інтелектуальної власності; відсутність достатньої та зрозумілої інформації про звітність у зазначеній сфері та вимоги до оформлення документації щодо трансфертного ціноутворення; необхідність розробки відповідних освітніх програм, або складових таких програм направлених на здобуття належної кваліфікації для визначення ціни відповідної господарської операції між пов'язаними сторонами та оформлення відповідно до законодавства документації щодо трансфертного ціноутворення; необхідність зміни визначення поняття «пов'язаних сторін»; необхідність конкретизації вимог до звітності про

трансфертне ціноутворення; необхідність роз'яснення порядку застосування методів трансфертного ціноутворення на законодавчому рівні; необхідність запровадження штрафів та інших санкцій за порушення правил трансфертного ціноутворення; визначення більш чітких правил щодо проведення аудиту трансфертного ціноутворення, включаючи обов'язкове використання стандартів та методів, рекомендованих ОЕСР, та ін.

Виділено та запропоновано наступні види порушень у сфері трансфертного ціноутворення: заниження цін на товари або послуги, щодо яких укладено договори між пов'язаними сторонами; завищення цін на товари або послуги, щодо яких укладено договори між пов'язаними сторонами; використання неприпустимих методів трансфертного ціноутворення; відсутність документального підтвердження трансфертних цін; неподання звіту про контрольовані операції; нездійснення декларування контрольованих операцій; порушення правил і вимог щодо трансфертного ціноутворення, які закріплені згідно з принципом «витягнутої руки»; та ін.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані сторони, контрольовані операції, оподаткування.

Постановка проблеми

Трансфертне ціноутворення є поширеним явищем як у більшості країн світу, так і на території нашої країни та є необхідним для визначення цін на товари, послуги та ін. між пов'язаними сторонами. Трансфертне

ціноутворення застосовується у відносинах щодо господарських операцій між платниками податків підприємствами, що можуть впливати на об'єкт оподаткування. Здебільшого це стосується дочірніх підприємств та материнських компаній, зокрема, транснаціональних компаній, що діють у різних країнах і щодо яких застосовується правове регулювання відносин між податковими резидентами та податковими нерезидентами. Проте, окремі елементи трансфертного ціноутворення можливо виявити у відносинах як на рівні транснаціональних компаній, так і на рівні малого бізнесу.

Оскільки компанії можуть використовувати трансфертне ціноутворення як інструмент для зменшення своїх податкових зобов'язань та зловживань у податковій сфері, направлених на уникнення оподаткування це явище потребує належного правового забезпечення та правового регулювання міжнародними нормативно правовими актами та національним законодавством.

Стан наукового вивчення проблеми

Проблеми правового регулювання трансфертного ціноутворення привертали увагу багатьох вчених. Так теоретичні і практичні проблеми застосування положень податкового законодавства, що регламентує трансферне ціноутворення, досліджували такі вчені: А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков, К. О. Гетьман, К. М. Наугольникова, А. В. Савінова, К. С. Тверезовська та інші. Проте нині, враховуючи динамічність правового регулювання сфери трансфертного ціноутворення, зазначена сфера потребує переосмислення та нових наукових доробків.

Викладення основного матеріалу

В Україні правове регулювання трансфертного ціноутворення здійснюється Податковим кодексом України та низкою нормативно-правових актів, прийнятих Міністерством фінансів та Державною податковою службою, відповідно до яких податкові органи мають право контролювати трансфертні ціни в контрольованих операціях, що застосовуються при укладанні угод між пов'язаними сторонами, та перевіряти

їх відповідність ринковим умовам, котирувальним цінам, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за допомогою методів порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку, розподілення прибутку тощо. [1, ст. 39]

Питання правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні перебуває в процесі розвитку. У 2020 році була розроблена Програма стимулювання економіки України на 2020-2022 роки, частина заходів якої передбачає законодавчі та регуляторні зміни, що потребують оптимізації податкового навантаження та адміністрування. Цією Програмою було перебачено запровадження законодавчих новацій щодо удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням у межах імплементації плану дій BEPS з метою підвищення рівня прозорості міжнародних транзакцій суб'єктів господарювання [2]. Програма стимулювання економіки України передбачає реформування системи оподаткування та вдосконалення механізмів контролю за дотриманням вимог щодо трансферного ціноутворення, впровадження міжнародних стандартів у галузі оподаткування, впровадження стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), вдосконалення системи контролю за дотриманням вимог щодо трансфертного ціноутворення, встановлення механізмів ризик-орієнтованого підходу до контролю, розвитку інформаційної бази та забезпечення ефективної співпраці між податковими органами в різних країнах, розвиток електронної системи обліку та звітності, забезпечення більш прозорості та справедливої системи оподаткування в Україні.

Впровадження міжнародних стандартів у галузі оподаткування, впровадження стандартів ОЕСР у сфері оподаткування зосереджено навколо наступних напрямів [3]:

- 1) розробка інструкцій з проведення переговорів та застосування двосторонніх податкових угод;
- 2) розробка інструкцій з трансфертного ціноутворення;

3) обмін досвідом у сфері обміну інформацією та банківської таємниці, визначення проблемних сфер та шляхів їх вирішення, забезпечення захисту прав платників податків на конфіденційності їх інформації;

4) вивчення методів податкового стимулювання у сфері податку з доходів фізичних осіб та прибуткового податку з юридичних осіб на прикладі країн членів та не членів ОЕСР;

5) вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування та втечі від податків, виявлення універсальних схем та структури, задіяних у податковому шахрайстві, підготовка відповідних рекомендацій;

6) визначення юридичних та практичних проблем, з якими стикаються країни під час проведення аудиту багатонаціональних підприємств;

7) окреслення кола адміністративних процедур, інформаційних вимог та процедур перевірки, які необхідні для проведення ефективного аудиту;

8) визначення шляхів модернізації податкових систем з метою адаптації до нових глобальних ринків фінансів та капіталу, що, зокрема, стосується оподаткування інноваційних фінансових інструментів та фінансових установ;

9) та ін. [4]

Також на міжнародному рівні діє ініціатива BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), яка була започаткована ОЕСР у 2013 році. Ініціатива BEPS має на меті боротьбу з ухиленням від сплати податків та забезпечення належного оподаткування міжнародних компаній. До її складу входять рекомендації по боротьбі з ухиленням від оподаткування та виведенням грошей в офшори, системні заходи спрямовані, зокрема, на боротьбу зі зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування, та застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [5].

BEPS визначає кроки, спрямовані на забезпечення більшої прозорості та ефективності системи оподаткування міжнародних компаній, зокрема [6]:

- удосконалення контролю за трансферним ціноутворенням з імплементацією по-

ложень Плану дій BEPS в національне законодавство;

у сфері міжнародних процедур:

- оподаткування прирівняних до дивідендів платежів при здійсненні операцій з нерезидентами; визначення контрольованих іноземних компаній та їх оподаткування (Крок 3);

- обмеження витрат за фінансовими операціями з пов'язаними особами (Крок 4);

у сфері міжнародного оподаткування:

- запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування (Крок 6);

- запобігання уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв (Крок 7)

- та ін.

Так, у 2021 році було внесено зміни до Податкового кодексу України щодо трансферного ціноутворення та інших аспектів оподаткування прибутку, щодо механізму застосування методів трансфертного ціноутворення, уточнення критеріїв, за якими підприємства визнаються пов'язаними, визначення правил для визначення операцій, що потребують декларування, та інших аспектів трансфертного ціноутворення [7].

А 03.11.2022 року у сфері трансфертного ціноутворення Державна податкова служба уклала багатосторонню угоду Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports [8; 9], зокрема, щодо виконання Плану дій Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), зокрема, кроку 13 BEPS – запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній у вигляді трирівневої структури документації із трансфертного ціноутворення.

Безпосередньо імплементація такого обміну є одним з міжнародних зобов'язань України та передбачає встановлення для Державної податкової служби обов'язку здійснювати збір відповідної інформації та щорічно на автоматичній основі обмінюватись звітами в розрізі країн між юрисдикціями, у яких зареєстровано учасника міжнародної групи компаній або в яких міжнародна група компаній здійснює свою діяльність, що містить інформацію, зокрема, стосовно

загальної суми доходів (виручки) за фінансовий рік, суми прибутку (збитку) за фінансовий рік, сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток підприємств, розміру статутного капіталу, чисельності працівників за фінансовий рік тощо. [10]

Трирівнева модель звітності дозволяє здійснювати контроль над операціями в межах міжнародних груп компаній та включає в себе звіт про контрольовані операції, повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Документація із трансфертного ціноутворення (локальний файл) та глобальна документація (майстер-файл) - подається на запит Державної податкової служби. [11] Станом на сьогодні Україна вже зазначена в числі юрисдикцій-підписантів Багатосторонньої угоди МСАА СьС [12]

Проте, 27.03.2023 тільки направлено на підпис Президенту України Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки», яким, передбачається, що лише платникам податків, які є материнськими компаніями міжнародної групи компаній в Україні, вперше необхідно буде подати звітність за фінансовий рік, який закінчується у періоді з 01 січня до 31 грудня 2022 року. В подальшому передбачено подання такої звітності за фінансовий рік, який розпочинається у періоді з 01 січня до 31 грудня року, в якому Багатостороння угода МСАА СьС набрала чинності, щонайменше з однією іноземною юрисдикцією – стороною Багатосторонньої угоди МСАА СьС, яка є партнером України щодо автоматичного обміну інформацією. [13]

Висновки

Враховуючи позитивні зміни в правовому регулюванні трансфертного ціноутворення, можна виокремити наступні проблемні питання які потребують належного унормування задля забезпечення прозорості, узгодженості та ефективності при використанні методів трансфертного ціноутворення:

- відсутність уніфікованого підходу щодо трансфертного ціноутворення, що призводить до різного тлумачення норм та неоднакового застосування методів, створюю-

ючи небезпеку подвійного оподаткування та складнощі у визначенні ціни в господарських операціях між пов'язаними сторонами;

- відсутність належного врегулювання трансфертного ціноутворення в господарських операціях, у сфері інтелектуальної власності, що призводить до різного тлумачення норм та неоднакового застосування методів, що призводить до неналежного оформлення платниками податків контрольованих операцій;

- відсутність достатньої та зрозумілої інформації про звітність у зазначеній сфері та вимоги до оформлення документації щодо трансфертного ціноутворення, що призводить до подальших спорів між платниками податків та податковими органами;

- необхідність розробки відповідних освітніх програм або складових таких програм направлених на здобуття належної кваліфікації для визначення ціни відповідної господарської операції між пов'язаними сторонами та оформлення відповідно до законодавства документації щодо трансфертного ціноутворення;

- необхідність зміни визначення поняття «пов'язаних сторін», а саме розширення суб'єктів що підпадають під це визначення з врахуванням судової практики, нових форм бізнесу та господарських відносин, що виникають внаслідок глобалізації та цифрової економіки;

- необхідність конкретизації вимог до звітності про трансфертне ціноутворення;

- необхідність роз'яснення порядку застосування методів трансфертного ціноутворення на законодавчому рівні, визначення методів та процедур визначення цін в конкретних випадках, які повинні використовуватися в аналогічних випадках, де відбуваються операції між пов'язаними сторонами;

- необхідність запровадження штрафів та інших санкцій за порушення правил трансфертного ціноутворення, які можуть включати штрафи за невиконання вимог щодо звітності, відмову від співпраці з податковими органами та інші порушення;

- визначення більш чітких правил щодо проведення аудиту трансфертного ці-

ноутворення, включаючи обов'язкове використання стандартів та методів, рекомендованих ОЕСР;

- та ін.

Також у зазначеній сфері необхідно чітко визначення видів правопорушень та відповідальності за них. *Пропонуємо виділити та конкретизувати в чинному законодавстві наступні види порушень у сфері трансфертного ціноутворення:*

1) заниження цін на товари або послуги, щодо яких укладено договори між пов'язаними сторонами та проведено відповідні розрахунки, що призводить до заниження податкових обов'язків платника податків в країні, де він є податковим резидентом;

2) завищення цін на товари або послуги, щодо яких укладено договори між пов'язаними сторонами та проведено відповідні розрахунки, що призводить з одного до завищення податкових обов'язків платника податків в країні з меншою податковою ставкою, де він є податковим резидентом, і завищення витрат іншого платника податків, що призводить до зменшення об'єкта оподаткування в країні з вищою податковою ставкою;

3) використання неприпустимих методів трансфертного ціноутворення;

4) відсутність документального підтвердження трансфертних цін, відповідно відсутність можливості в контролюючих податкових органах перевірити відповідність вимогам законодавства трансфертних цін та відсутність порушень з боку платників податків щодо податкової бази;

5) неподання звіту про контрольовані операції, відповідно відсутність можливості в контролюючих податкових органах перевірити відповідність вимогам законодавства трансфертних цін та уникнення відповідальності за порушення з боку платників податків;

6) нездійснення декларування контрольованих операцій, що призводить до приховування порушень законодавства щодо трансфертного ціноутворення;

7) порушення правил і вимог щодо трансфертного ціноутворення, які закріплені згідно з принципом «витагнутої руки»;

8) та ін.

Отже, трансфертне ціноутворення та господарські операції між пов'язаними сторонами нині є невід'ємною складовою бізнесу і може бути як позитивним, так і негативним явищем. Та задля забезпечення функціонування податкового законодавства в цій сфері, оподаткування, звітності тощо, сфера трансфертного ціноутворення, контрольованих операцій та співпраці пов'язаних сторін має набути належного правового врегулювання.

Література

1. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 23.03.2023);

2. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. Ефективна податкова система. <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/Program/diyalnosti-kmu-20.pdf> (дата звернення: 18.03.2023);

3. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiyaschodo-spivrobitnitstva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/organizatsiya-ekonomichnogospivrobitnitstva-ta-rozvitku--oesr/> (дата звернення: 18.03.2023);

4. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/informatsiyaschodo-spivrobitnitstva-derjavnoi-podatkovoi-slujbi/organizatsiya-ekonomichnogospivrobitnitstva-ta-rozvitku--oesr/> (дата звернення: 18.03.2023);

5. Впровадження кроків Плану дій BEPS. URL: <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/427391.html> (дата звернення: 18.03.2023);

6. Впровадження кроків Плану дій BEPS. URL: <https://ch.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/427391.html> (дата звернення: 18.03.2023);

7. Важливі зміни щодо трансфертного ціноутворення. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/01/important-changes-in-transfer-pricing.html> (дата звернення: 20.03.2023);

8. Щодо першого подання Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-665595.html> (дата звернення: 20.03.2023);

9. Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-mcaa.pdf> (дата звернення: 20.03.2023);

10. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html> (дата звернення: 19.03.2023);

11. Щодо першого подання Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-665595.html> (дата звернення: 20.03.2023);

12. Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CbC MCAA) and signing dates. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (дата звернення: 15.03.2023);

13. Щодо першого подання Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-665595.html> (дата звернення: 20.03.2023).

Kuderska Iryna

The article «Legal regulation of transfer pricing in Ukraine» is devoted to an actual practical and theoretical problem that has not received adequate disclosure in Ukraine. Its purpose is to study the phenomenon of transfer pricing, the development of legal regulation of this sphere in Ukraine, and to determine the main directions for improving the legal regulation of transfer pricing, etc. It is emphasized

that transfer pricing is a widespread phenomenon in most countries of the world and the main legal norms that currently regulate this sphere in Ukraine are highlighted.

The main issues that require proper legal regulation are highlighted, namely: absence of a unified approach to transfer pricing; absence of proper regulation of transfer pricing in economic transactions, in the field of intellectual property; absence of sufficient and clear information about reporting in the specified area and requirements for processing transfer pricing documentation; the need to develop appropriate educational programs or components of such programs aimed at obtaining appropriate qualifications for determining the price of a relevant business transaction between related parties and drawing up transfer pricing documentation in accordance with legislation; the need to change the definition of «related parties»; the need to specify requirements for transfer pricing reporting; the need to clarify the procedure for applying transfer pricing methods at the legislative level; the need to introduce fines and other sanctions for violation of transfer pricing rules; definition of clearer rules for transfer pricing audits, including the mandatory use of standards and methods recommended by the OECD; etc.

The following types of violations in the field of transfer pricing have been identified and proposed: underpricing of goods or services for which contracts have been concluded between related parties; overpricing of goods or services for which contracts have been concluded between related parties; use of unacceptable methods of transfer pricing; lack of documentary confirmation of transfer prices; failure to submit a report on controlled transactions; failure to declare controlled transactions; violation of the rules and requirements regarding transfer pricing, which are fixed according to the «arm's length principle»; etc.

Keywords: transfer pricing, related parties, controlled transactions, taxation.