

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2024. № 5.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.52>

УДК 338.5:336.2

Д. К. Маліновська,

к. е. н., асистент кафедри екологічного менеджменту та підприємництва,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3373-947X>

ТРАНСФЕРНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА ШЛЯХИ КОНТРОЛЮ ЗА ОПОДАТКУВАННЯМ ПРИБУТКІВ ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОМПАНІЙ

D. Malinovska,

*PhD in Economics, Assistant of the Department of Environmental Management and
Entrepreneurship, Taras Shevchenko National University of Kyiv*

TRANSFER PRICING AND WAYS TO CONTROL THE TAXATION OF PROFITS OF MULTINATIONAL COMPANIES

У статті досліджено сутність трансферної ціни, яка є невід'ємною частиною функціонування транснаціональних компаній, яка дозволяє оптимізувати податкове навантаження і уникнути подвійного оподаткування, але міжнародними організаціями були виявлені неодноразові факти зловживання відмінностями у податкових системах різних країн, що

призводить до ухиляння від податків. Це в свою чергу спонукає країни об'єднуватися задля створення системи прозорого та справедливого оподаткування доходів компаній, які ведуть свою діяльність в різних країнах. Розглянуто звіти, що пов'язані з контролем трансферної ціни, які подають компанії на території України. Проаналізовано вимоги податкової служби щодо визначення звичайної ціни на товари та послуги. Наведено статистичні дані ОЕСР за результатами подачі CbCR, що пов'язані з діяльністю транснаціональних компаній на території України, такі як отримані прибутки та доходи і тп. Міжнародна система контролю за зловживанням трансферним ціноутворенням потребує згаданих дій усіх учасників процесу. В Україні тільки запроваджується система міжнародного контролю за трансфертною ціною, яка потребує роз'яснень для органів контролю та компаній щодо трактувань вимог міжнародних організацій.

The article examines the essence of the transfer pricing, what is an integral part of the functioning of multinational companies, which allows to optimize the tax burden and avoid double taxation, but international organizations have repeatedly discovered the abuse of differences in the tax systems of different countries, which leads to tax evasion. This, in turn, encourages countries to unite in order to create a system of transparent and fair taxation of the income of companies that conduct their activities in different countries. The transfer pricing reporting was introduced for improvement control for taxation in Ukraine by the Tax office. The article examines reports related to transfer price control submitted by companies on the territory of Ukraine. The main aim of such reporting is to check if companies are determining the usual price for goods and services among related parties. The international system of control over the abuse of transfer pricing requires coordinated actions of all participants in the process. In Ukraine, a system of international control over transfer pricing is introduced already, but currently the process of information

exchange between countries is not properly settled. It created the gap for tax evasion control.

Country-by-country report (CbCR), which international companies are obliged to submit based on the BEPS requirements, is another source of information and can be used for the data crosschecking. In the article are also provided OECD statistical data based on the results of CbCR submissions related to the activities of transnational companies on the territory of Ukraine, such as received profits and income, etc.

The using of transfer pricing rules requires clarification from the control authorities to the companies regarding the interpretation of the requirements of international organizations as there are no big practice in place and still quite a lot of contradictions regarding the interpretation of the determined OECD norms in different countries and different taxation systems. To avoid double taxation corporations make significant investments in the development of a fair system of distribution of income and profits between countries in order, and, at the same time, to take into account different interpretations of legislation in each country where the corporation operates in order to preserve its reputation and avoid fiscal sanctions.

Keywords: *transfer price, taxation of international companies, controlled transactions, CbCR.*

Ключові слова: *трансферна ціна, оподаткування міжнародних компаній, контрольовані операції, CbCR.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими практичними завданнями. Трансферна ціна є одним з ключових елементом взаємодії компаній, що входять до однієї міжнародної групи, за допомогою якої відбувається формування вартості їх товарів на локальних ринках. Виникнення окремої ціни для групи є природнім і логічним результатом оптимізації податкового навантаження і уникнення подвійного оподаткування. Разом з

тим, контролюючими органами були виявлені факти зловживання трансферним ціноутворенням задля переміщення прибутків у країни з нижчим податковим навантаженням.

Розуміючи важливість справедливого ціноутворення в міжнародній торгівлі, що впливає на розмір отриманих податків кожною країною і заради створення системи справедливого розподілу прибутку між країнами в яких він згенерований, Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) було розроблено Настанови щодо ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, які дозволяють країнам-членам обмінюватися інформацією заради досягнення координації внутрішньої та міжнародної політик. На 2024 рік заплановано старт України в Порталі автоматичного обміну інформацією (АЕОІ) з іншими країнами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До науковців, які замаються досліджуванням питання трансферної ціни можна віднести А. Касич, В. Сержанов, А. Моленда, дослідженням поточної ситуації займаються такі міжнародні організації як ОЕСР та Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей (ФАТФ). Проте питання трансферного ціноутворення ще повноцінно не розкрито та потребує додаткового дослідження.

Метою нашої статті є дослідження методу трансфертного ціноутворення та аналіз стану нинішньої системи контролю за трансфертною ціною в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття трансфертного ціноутворення в Україні визначено в Податковому Кодексі України (ПКУ) як система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних контрольованими. А контрольованими, в свою чергу, визначаються операції, які відповідають критеріям, переліченим в податковому законодавстві, наприклад, операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток, господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами та т.п. [3].

Норми ПКУ є віддзеркаленням постанови ОЕСР і не суперечать міжнародним поняттям, адже Україна є членом ОЕСР з 1991 року, у 2014 році Урядом України було підписано Меморандум про взаєморозуміння щодо поглиблення співробітництва. У квітні 2015 року було підписано План заходів з реалізації Меморандуму, перегляд якого було здійснено сторонами у 2019 році з метою врахування нових політичних пріоритетів. У 2021 році Меморандум про взаєморозуміння щодо поглиблення співробітництва було поновлено на п'ять років до 2025 року.

Підприємства в Україні зобов'язані складати звітність з трансфертного ціноутворення, якщо мають контрольовані операції, на підставі якої податкові органи можуть переконатися у застосуванні між контрагентами звичайних цін, а не занижених.

Одним з способів отримання додаткового прибутку є оптимізація податків шляхом заниження вартості реалізації товарів чи послуг між пов'язаними компаніями. Наприклад, контрагент, який веде свою діяльність в країні з високими податками, може продати товар пов'язаній компанії, яка в свою чергу, веде свою діяльність в країні, з нижчим податковим навантаженням, за заниженими цінами, і, відповідно, отримати штучно занижений прибуток або навіть збиток, і відповідно, знизити податкові відрахування в країні з високим відносним податковим навантаженням на прибуток. А пов'язана компанія, з нижчим податковим навантаженням, реалізує товар за вищими цінами на території своєї країни, отримує прибуток і сплачує податок за нижчою ставкою. Таким чином відбулося переміщення прибутку з однієї країни в іншу задля мінімізації податків.

За даними BEPS («Base erosion and Profit Shifting», міжнародного проекту ОЕСР та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування) близько 240 білльйонів доларів становлять щорічні збитки через ухилення від сплати податків транснаціональними компаніями [4].

Розуміючи це, податкові органи більшості країн побудували свій контроль на принципі «витягнутої руки». У ПКУ визначено, що обсяг оподатковуваного прибутку (об'єкта оподаткування), отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу "витягнутої руки", якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях [3].

Податкове законодавство містить 5 методів за допомогою яких, підприємство може визначити чи відповідають контрольовані операції принципу «витягнутої руки»:

- порівняльної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- "витрати плюс";
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Виходячи зі специфіки діяльності підприємство самостійно визначає який метод буде краще підходити та є більш доцільним для оцінки тієї чи іншої господарської операції.

Найбільша складність полягає в проведенні аналізу ситуації на ринку, бо визначення чи відповідає трансферна ціна ринковій на 90% складається з аналізу ринку і порівнянні цін.

Для отримання повної картини розподілу доходів транснаціональних компаній в рамках BEPS, компанії мають подавати country-by-country report (CbCR), який складається з трьох таблиць, що містять інформацію про міжнародну групу у розрізі кожної юрисдикції, де зареєстровані дочірні компанії. В окремих таблицях наводиться інформація:

- про основні фінансові показники діяльності Групи в кожній країні;
- про основні види діяльності, якими займаються дочірні компанії Групи в кожній юрисдикції

– додаткову інформацію чи пояснення до перших двох таблиць.

Відповідно до даних ОЕСР у 2020 році Україна була згадана у майже 570 звітах СбСР, тобто навіть до того часу, як в Україні почали подавати СбСР, часткова інформація вже була у ОЕСР і за допомогою порівняння і співставлення даних податкові органи країн-учасниць можуть виявити неточності, зловживання, які можуть призвести до неправильного нарахування і сплати податків.

Як правило СбСР подає материнська компанія або уповноважена на це дочірня компанія з групи. У 2020 році (останній рік, за який доступні статистичні дані ОЕСР) розподіл країн, в яких був поданий СбСР зі згадуванням України, зображений на рис.1

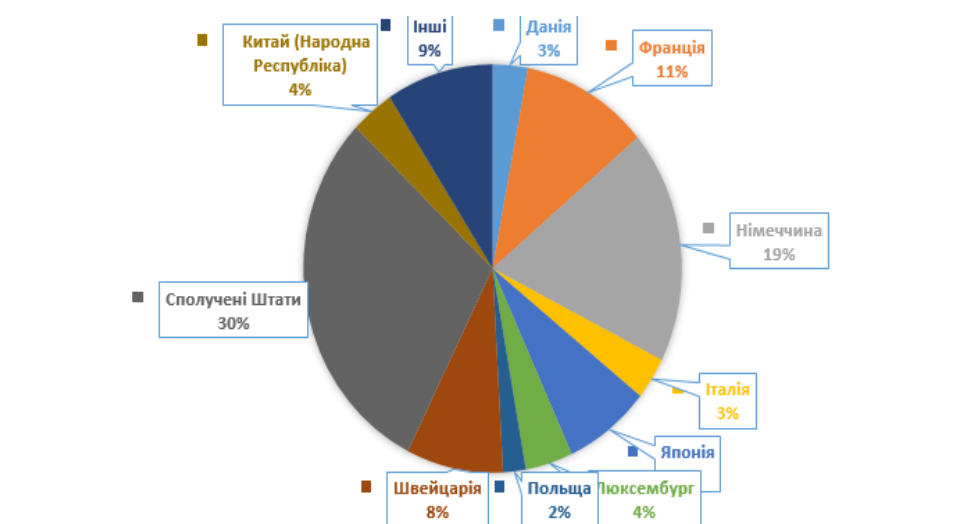


Рис.1. Розподіл країн, в яких був поданий СбСР зі згадуванням України у 2020 році

Джерело: побудовано автором на підставі даних [5].

Як видно з Рис.1, Сполучені Штати, Німеччина та Франція є основними країнами, які отримують інформацію про доходи у т.ч. і українських дочірніх компаній, тому тісна співпраця з ними дала б можливість отримати альтернативне джерело для перевірки інформації, яка надається на території України.

Рис.2 та табл.1 містять інформацію про розмір отриманого доходу та прибутку (збитку) цих груп компаній.

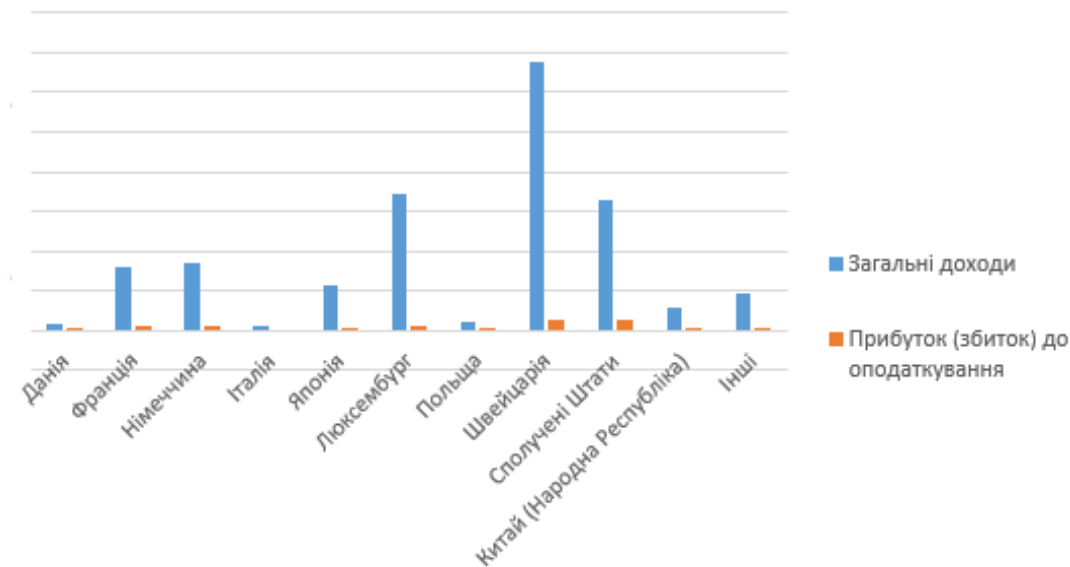


Рис.2. Розмір отриманих доходів та прибутків (збитків) на території України у 2020 році, відповідно до поданих СbCR у зазначених країнах
Джерело: побудовано автором на підставі даних [5].

Таблиця 1. Розмір отриманих доходів та прибутків (збитків) на території України у 2020 році, відповідно до поданих СbCR у зазначених країнах, дол США

Країна, в якій було подано СbCR	Загальні доходи, дол. США	Прибуток (збиток) до оподаткування, дол. США
Данія	325 464 565	43 102 749
Франція	3 242 750 356	287 792 953
Німеччина	3 392 859 000	246 023 000
Італія	234 387 840	-2 823 390
Японія	2 266 744 403	115 376 719
Люксембург	6 898 774 784	216 538 448
Польща	424 913 756	51 527 427
Швейцарія	13 536 854 543	569 275 600
Сполучені Штати	6 559 167 631	521 702 318
Китай (Народна Республіка)	1 195 159 745	48 098 934
Інші країни	1 866 576 030	83 493 791

Податкові органи України намагаються посилити свій контроль за транснаціональними компаніями завдяки запровадженню обміну інформації між країнами та розроблення різної форми звітування. Аналогічна вимога міститься і в Міжнародному стандарті звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, який Україна зараз імплементує в Податковий кодекс України, і з огляду на це, очікується, що з 2024 року Податкова служба України буде отримувати та відправляти інформацію країнам-учасникам про рахунки фізичних і юридичних осіб-нерезидентів.

Проте залишається досить багато протиріччь стосовно трактування визначених норм ОЕСР в різних країнах та різних системах оподаткування, що вимагає від самих корпорацій значних інвестицій в розроблення справедливої системи розподілу доходів та прибутків між країнами, щоб уникнути подвійного оподаткування, з одного боку, і, з іншого – врахувати ризики суперечливого трактування законодавства в кожній країні, де веде свою діяльність корпорація, задля збереження репутації та уникнення фіскальних санкцій. Часто шкода репутації компанії через недобросовісну сплату податків може нанести більше збитків в довгостроковій перспективі, аніж розмір санкцій.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. У часи значної невизначеності, підвищення привабливості країни для іноземних інвестицій стає основним з напрямків розвитку економіки країни. Відповідно, транснаціональні компанії становлять ключовий інтерес з боку державного контролю. Україна є членом ОЕСР і рухається до приєднання до системи обміну фінансовою інформацією з іншими країнами-учасниками, що вимагає від держави створення механізму прозорого контролю за розподілом прибутків та, відповідно, справедливої сплати податку на прибуток.

Трансферне ціноутворення – багатогранне економічне явище, що формує неоднозначне відношення з боку суб'єктів процесу. Так, корпорації за допомогою нього можуть оптимізувати податкове навантаження і уникнути подвійного оподаткування через різні податкові системи країн. Відповідно з

боку податкових органів, воно розглядається як спосіб розмивання прибутків, перенесення їх у країни з нижчим податковим навантаженням, задля ухиляння від сплати податків. Забезпечення справедливого балансу між зазначеним створює найкращі умови для розміщення інвестицій, без огляду на локальні податкові системи.

У статті було проаналізовано систему звітування, яка запроваджена в Україні з метою контролю за трансферною ціною, яка, сподіваємося, зможе повноцінно запрацювати до кінця 2024 року і забезпечить прозоре оподаткування транснаціональним компаніям.

Література

1. В.В. Сержанов, А.Р. Моленда Мотиви застосування підприємствами трансфертного ціноутворення № 1(61) (2023) Науковий вісник Ужгородського університету. URL: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/278446>
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022/ OECD. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en
3. Податковий кодекс України/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Офіційний веб-сайт BEPS. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
5. Table I - Aggregate totals by jurisdiction/ OECD. URL: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI#
6. Карлова І. О. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах // Причорноморські економічні студії. 2020. Вип. 56. С. 125-132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_56_20
7. Solilova V. Steindl M. (2013). OECD – Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. URL: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-InternationalTaxation/collections/bit/html/bit_2013_03_int_3.html

8. Bandoi A., Danciulescu D., Tomita I. (2008). Transfer pricing – a fiscal issue, *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*, 1(36), С. 169–176. URL: https://www.academia.edu/90512631/Transfer_Pricing_a_Fiscal_Issue?email_work_card=title
9. Касич А. О., Петрик О. А., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання / Інвестиції: практика та досвід. 2016. №24. С. 19-23. http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_24_6
10. Global Transfer Pricing Review / KPMG 2016. URL: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/11/global-transfer-pricing-review.pdf>.
11. Васюк Є.А Трансфертне ціноутворення як інструмент трансфертної політики ТНК № 24 (2017) Причорноморські економічні студії. URL: http://bses.in.ua/journals/2017/24_2017/6.pdf
12. Освальд М. Конфлікт інтересів в процесі трансфертного ціноутворення/ ВІСНИК Київського національного університету імені Тараса Шевченка ЕКОНОМІКА-2014. №9(162). С. 69-75. URL: http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2015/11/162_69-75.pdf
13. Tax Justice Network. The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of COVID-19. TJN, Bristol, 2020. URL: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf
14. International Monetary Fund. World Economic Outlook: Managing Divergent Recoveries. IMF, Washington, D.C., 2021. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2021/03/23/world-economic-outlook-april-2021>
15. Скільки заробляють великі корпорації в Україні та де тримають зароблене. URL: Мінфін. <https://minfin.com.ua/ua/2020/09/15/52326392/>
16. INTM410520 - Transfer pricing: introduction: what is transfer pricing? URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international/manual/intm410520>

References

1. Serzhanov, V.V. and Molenda, A.R. (2023), “Motives for the use of transfer pricing by enterprises”, *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*, vol. 1(61), available at: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/278446>,_ (Accessed 01.05.2024) [in Ukrainian]
2. OECD (2022), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, available at: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en (Accessed 01.05.2024)
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 01.05.2024)
4. The official site of BEPS (2024), available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Accessed 01.05.2024)
5. OECD (2024), “Table I - Aggregate totals by jurisdiction”, available at: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI#_____ (Accessed 01.05.2024)
6. Karlova, I. O. (2020), “Transfer pricing: economic content and features of automated accounting at domestic enterprises”, *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 56, pp. 125-132, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_56_20 (Accessed 01.05.2024).
7. Solilova, V. and Steindl, M. (2013), “OECD – Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized”, available at: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-InternationalTaxation/collections/bit/html/bit_2013_03_int_3.html (Accessed 01.05.2024)
8. Bandoi, A., Danciulescu, D. and Tomita, I. (2008), “Transfer pricing – a fiscal issue”, *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*, vol. 1(36), pp. 169–176, available at: https://www.academia.edu/90512631/Transfer_Pricing_a_Fiscal_Issue?email_work_card=title (Accessed 01.05.2024)

9. Kasych, A. O., Petryk, O. A., and Hrynenko, Yu. I. (2016), "Transfer pricing at the enterprise: problems and possibilities of use", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 24, pp. 19-23, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_24_6 (Accessed 01.05.2024)
10. KPMG (2016), "Global Transfer Pricing Review", available at: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/11/global-transfer-pricing-review.pdf> (Accessed 01.05.2024).
11. Vasiuk, Y.A. (2017), "Transfer pricing as a tool of TNC transfer policy", *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 24, available at: http://bses.in.ua/journals/2017/24_2017/6.pdf (Accessed 01.05.2024).
12. Osvald, M. (2014), "Conflict of interests in the process of transfer pricing", *BULLETIN of Taras Shevchenko Kyiv National University ECONOMICS*, vol. 9(162), pp.69-75, available at: http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2015/11/162_69-75.pdf (Accessed 01.05.2024).
13. Tax Justice Network (2020), "The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of COVID-19", available at: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf (Accessed 01.05.2024)
14. International Monetary Fund (2021), "World Economic Outlook: Managing Divergent Recoveries", IMF, Washington, D.C., available at: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2021/03/23/world-economic-outlook-april-2021> (Accessed 01.05.2024)
15. Minfin (2020), "How much do large corporations in Ukraine earn and where do they keep the earnings", available at: <https://minfin.com.ua/ua/2020/09/15/52326392/> (Accessed 01.05.2024).
16. HM Revenue & Customs (2016), "INTM410520 - Transfer pricing: introduction: what is transfer pricing?", available at: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm410520> (Accessed 01.05.2024)

Стаття надійшла до редакції 09.05.2024 р.