

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-77>

УДК 338.5

ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

STUDY OF LEGISLATIVE CHANGES OF THE TRANSFER PRICING IN UKRAINE

Фарат Олександра Володимирівна

доктор економічних наук, професор,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2192-4136>

Косовська Віра Василівна

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»,
ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6627-1856>

Козак Іванна Ігорівна

студентка,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0124-3832>

Farat Oleksandra, Kosovska Vira, Kozak Ivanna
Lviv Polytechnic National University

У статті розглянуто зміни у законодавчому регулюванні трансфертного ціноутворення. Проведено аналіз кількісних і вартісних показників подання звітів про контрольовані операції, структури контрольованих операцій за предметом операцій та декларування контрольованих операцій в розрізі регіонів України. Вивчено законодавчу базу з питань трансфертного ціноутворення та систематизовано основні критерії визнання операцій контрольованими. Наведено трирівневу модель документації з трансфертного ціноутворення, яка призначена для зменшення кількості суперечок та спрощення врегулювання спорів між податковими органами та платниками податків у сфері трансфертного ціноутворення. Розглянуто види штрафних санкцій та їх вартісні обсяги за порушення у сфері трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансферна ціна, контрольовані операції, вартісні критерії контрольованих операцій, пов'язані особи, регулювання трансфертного ціноутворення, трирівнева система звітності.

The article examines legislative changes in the regulation of transfer pricing in Ukraine. An analysis of the quantitative and value indicators of the reports submission on controlled transactions was carried out, which indicates an increase in the volume of controlled transactions and, accordingly, the development of transfer pricing in Ukraine. An analysis of the structure of controlled transactions in 2021 by subject of transactions was carried out, that has showed that more than 85% of transactions are transactions with goods and banking services. The main states in which non-resident counterparties of controlled transactions with goods are registered are Switzerland, and for banking transactions – Austria and France. The legislative basis on transfer pricing was studied and the main criteria for recognizing transactions as controlled were systematized. The value criteria for recognizing transactions as controlled are the annual turnover of the taxpayer's total income and transactions with an individual non-resident, which should make up more than UAH 150 million and more than UAH 10 million. per year respectively. A three-level transfer pricing reporting model, which has been introduced into national legislation since 2021, is presented. According to the model, reporting consists of transfer pricing documentation (report on controlled transactions and Notice of participation in an international group of companies), global transfer pricing documentation (master file) and a report by country of an international group of companies. The implementation of a three-level documentation model will help reduce the number of disputes and simplify the settlement of disputes between tax authorities and taxpayers in the field of transfer pricing, as well as create competitive, equal opportunities for doing business in Ukraine and attracting investments to the state's economy. The types of fines and their cost for violations in the field of transfer pricing were considered. An analysis of audits of taxpayers who carried out controlled transactions was

performed. The results of the analysis showed that in 2021–2022, more than UAH 11 million in fines were charged, and UAH 1.5 billion were additionally charged for violating the requirements of the tax legislation regarding the timeliness and completeness of the declaration of controlled transactions, as well as the submission of transfer pricing documentation. income tax and UAH 0.01 billion of value added tax and reduced losses by UAH 7.5 billion. Therefore, Ukrainian legislators need to keep working on improving the provisions of transfer pricing legislation in order to harmonize them with the global trends.

Keywords: transfer price, controlled transactions, value criteria of controlled transactions, related parties, regulation of transfer pricing, three-level reporting system.

Постановка проблеми. Протягом останніх десятиліть національні компанії виходять на зарубіжні ринки і успішно реалізують свою продукцію. Водночас, багато іноземних компаній відкривають представництва в Україні і починають запускати виробництво своєї продукції. При цьому, як і національні, так і іноземні компанії, намагаються встановлювати такі ціни, які призводять до зниження оподаткованої бази в процесі здійснення зовнішньоторговельних операцій. Отже, підприємства намагаються оптимізувати оподаткування шляхом використання трансферних цін. З початку використання трансферного ціноутворення в Україні було подано понад 21 тис. звітів про здійснення контрольованих операцій на суму понад 21,3 трлн грн (рис. 1) [1].

Наведені статистичні дані відображають зміну обсягів контрольованих операцій на протязі 2013–2021 рр. і свідчать про те, що в Україні протягом останніх років їх обсяги зростають. Проте у 2015 р. і у 2017 р. ці показники набули мінімальних значень у зв'язку із зміною вартісних критеріїв контрольованих операцій.

У цілому за даними Публічного звіту ДПС за 2021 рік у суб'єктів господарювання

контрольованих операцій було здійснено на загальну суму 3,6 трлн грн. При цьому 46% таких операцій було з товарами, 40% – банківські послуги, 6% – фінансові послуги, 6% – послуги, 2% – цінні папери. Щодо нерезидентів, то вони знаходилися у таких країнах, як Швейцарія (39%), ОАЕ (8%), Кіпр (6%). Однак по банківським послугам значну питому вагу займають операції з нерезидентами Австрії (42%) та Франції (31%). Найбільша кількість платників податків, якими подано звіти про контрольовані операції за 2021 рік, зареєстровані в ГУ ДПС у м. Києві (33%), Центральному МУ по роботі з ВПП – 16%, Східному МУ по роботі з ВПП – 6%, ГУ ДПС у Київській області – 5%, ГУ ДПС у Львівській області – 5% [1].

Як показав аналіз кількість суб'єктів господарювання України, які використовують трансферне ціноутворення постійно збільшується, тому виникла необхідність законодавчо регулювати правила та умови встановлення трансферних цін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання трансфертного ціноутворення досліджені у працях багатьох науковців, таких як О. І. Андрусь [2], який проаналізував проблеми трансфертного ціноутворення в Укра-

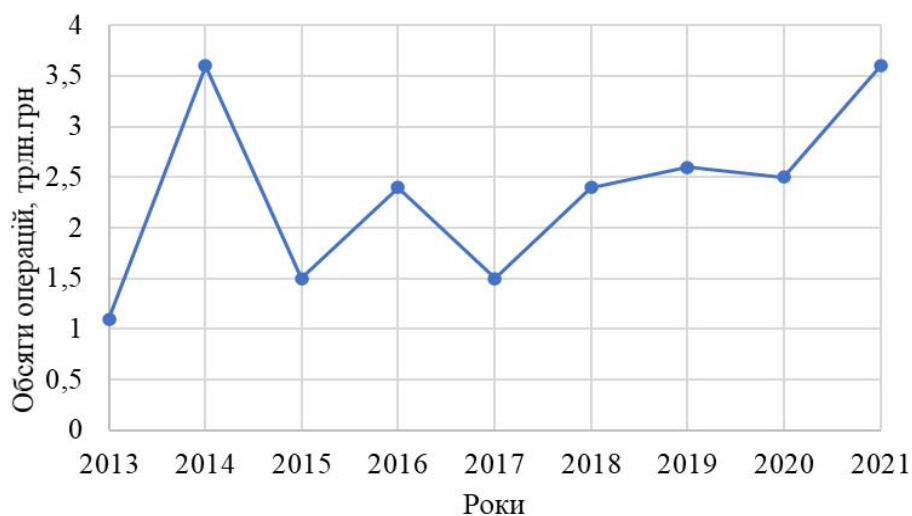


Рис. 1. Динаміка обсягів здійснення контрольованих операцій

їні та окреслив шляхи підвищення його ефективності; О. В. Онищенко, Л. М. Хоменко, О. І. Авраменко [3] розглянули сутність трансфертного ціноутворення в системі економічних відносин через дослідження історичних аспектів його розвитку; О. І. Карлова, А. І. Вербицька [4], які обґрунтували необхідність державного регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням і запропонували систему методів автоматизованого обліку трансфертного ціноутворення; С. Я. Король, Г. В. Уманців, І. К. Шушакова [5] проаналізували особливості розвитку трансфертного ціноутворення в Україні в умовах глобалізації.

Формулювання цілей статті. Трансферне ціноутворення в Україні запроваджено відносно недавно, тому постійно вносяться зміни в законодавство, яке регулює питання трансфертного ціноутворення. Зміни стосуються особливостей визнання операцій контрольованими в окремих випадках, визначення пов'язаності осіб, особливостей подання звітності по контрольованих операціях та розмірів штрафних санкцій. Дані питання зумовлюють необхідність подальших досліджень законодавчих змін у сфері трансферного ціноутворення в Україні.

Виклад основного матеріалу. Трансферне ціноутворення запроваджено в Україні з 1 вересня 2013 року. Основними рекомендаційно-правовими документами регулювання трансферного ціноутворення є: Податковий кодекс України, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій, практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються.

Для українських суб'єктів господарювання поняття трансферного ціноутворення є порівняно новим явищем і на даний момент знаходиться в процесі розвитку. На сьогодні українське законодавство у сфері ТЦУ постійно удосконалюється новими нормами. Основні зміни у трансферному ціноутворенні стосуються обсягів операцій, контрагентів, типів операцій, документації ТЦУ тощо.

З 2017 р. встановлено нові обсяги вартісних показників ТЦУ, зокрема, платник податків, який має річний оборот загального доходу понад 150 млн. грн. за рік і операції з окремим нерезидентом загальною річною сумою понад 10 млн. грн. повинен застосовувати систему моніторингу актуальності питань з

трансфертного ціноутворення. Операції з такими контрагентами мають бути проаналізовані стосовно необхідності застосування правил трансфертного ціноутворення [6]:

- пов'язані особи – нерезиденти (з 23 травня 2020 року розмір прямого або опосередкованого володіння для визначення пов'язаності змінився з понад 20%, до понад 25%);
- комісіонери – нерезиденти (будь-яка юрисдикція);
- резиденти «низькоподаткових» юрисдикцій»;
- нерезиденти з певним видом організаційно-правової форми (у 2020 р. перелік було оновлено та додано такі організаційно-правові форми: Австрія – GmbH & Co.KG; Німеччина – GmbH & Co.KG, AG & Co.KG, UG & Co.KG, GmbH & Co. KGaA, AG & Co. KGaA, GmbH & Co. OHG; Польща – Sp.zo.o.S.K., Sp.zo.o.S.J.).

Однією з найважливіших умов для визнання операції контрольованою є її можливість впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток. До операцій, які можуть вважатися контрольованими належать:

- продаж/придбання товарів (сировини, готової продукції тощо);
- продаж/придбання послуг (будь-які послуги);
- нарахування роялті, плати за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо;
- нарахування відсотків за користування кредитними коштами, інвестиціями тощо (при цьому, операції з перерахунку кредитних коштів не є контрольованими);
- продаж/придбання корпоративних прав, акцій, довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- операції з реструктуризації;
- операції з нарахування заробітної плати на користь фізичної особи-нерезидента;
- операції з відступлення права вимоги боргу (при цьому, вартісний критерій буде включати не тільки нараховані відсотки, а й суму позики);
- операції зі списання заборгованості нерезидентом;
- операції з внесення учасником до статутного капіталу основних засобів тощо.

Законом України № 466-IX від 16.01.2020 р. запроваджено трирівневу модель звітності у сфері трансферного ціноутворення, яка містить [7; 8]:

- повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (МГК) (якщо платник подат-

ків належить до МГК) і подається до 1 жовтня року, що настає за звітним (вперше застосовувалось щодо 2020 р. у 2021 р.);

– звіт у розрізі країн – подається коли сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, перевищує еквівалент 750 млн. євро та за наявності однієї з обставин: платник податків є материнською компанією Групи; платник податків уповноважений материнською компанією на подання звіту у розрізі країн Групи; материнська компанії не подає звіт тале уповноважує іншого учасника Групи на подання; між Україною та іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії підписано договір про обмін податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами;

– глобальна документація з ТЦ (майстер-файл) – подається протягом 90 календарних днів на запит контролюючого органу зокрема, не раніше дванадцяти місяців та не пізніше тридцяти шести місяців із дати закінчення фінансового року, встановленого МГК, до якої належить такий платник податків, якщо дохід МГК перевищує 50 млн. євро (норма набула чинності з 01.01.2021).

На початку 2021 року було прийнято Закон України, згідно з яким були прийняті зміни в Податковому кодексі України, що вплинули на сферу трансфертного ціноутворення. Відбулися зміни формулювання об'єкта аналізу для пріоритетного використання «Методу порівняльної неконтрольованої ціни», зокрема, визначення «біржові товари» змінилося на «сировинні товари», а також документація з трансфертного ціноутворення повинна додатково містити такі дані [8]:

– про фізичних осіб, які виступають як бенефіціари платника податків;

– ланцюжок поставки з розкриттям формування вартості в умовах контрольованих операцій;

– інформацію щодо ділової мети контрольованих операцій;

– якщо платник податків є членом міжнародної групи компаній, тоді також необхідно подавати копії документів, в яких регулюються питання про ціноутворення і в цілому вказувати в документації дані, що розкривають структуру такої групи, напрямки функціонування її учасників, ідентифікацію головного офісу групи;

– копії аудиторських висновків, якщо компанія підпадала під обов'язковий аудит підтвердження фінансової звітності за відповідний звітний період.

Щодо штрафних санкцій, то у сфері ТЦУ можуть бути виписані штрафи за такі дії: неподання звіту про контрольовані операції; нездійснення декларування контрольованих операцій; подача звіту про контрольовані операції не в строк; здійснення декларування контрольованих операцій після встановленого терміну; неподання документації з трансфертного ціноутворення; подача документації з трансфертного ціноутворення не в строк; неподання звіту або документації з питань трансфертного ціноутворення після завершення періоду оплати штрафів так званої «першої групи»; порушення правил і вимог, які закріплені в принципі «витагнутої руки». З 1-го січня 2022 року штрафи у сфері трансфертного ціноутворення, при прожитковому мінімумі працездатного громадянина на 01.01.2022 р. – 2481 грн., сягають наступних розмірів:

1) за неподання звіту про контрольовані операції – 300 прожиткових мінімумів працездатного громадянина, що у 2022 р. становить 744300 грн.;

2) незадекларовані контрольовані операції – 1% від суми цих операцій; але не вище 300 розмірів прожиткового мінімуму;

3) несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції – 1 прожитковий мінімум, зафіксований на 1-е січня звітного року, і виплатити цей мінімум доведеться за кожен прострочений день, але не вище 300 розмірів прожиткового мінімуму;

4) невчасне декларування контрольованих операцій – 1 прожитковий мінімум, зафіксований на 01.01 звітного року, за кожен прострочений день, але не вище 300 розмірів прожиткового мінімуму (744300 грн.);

5) неподання документації з трансфертного ціноутворення – 3% від обсягу контрольованих операцій, за якими платник податків повинен був підготувати таку Документацію. При цьому сума штрафу не повинна перевищувати 200 прожиткових мінімумів працездатного громадянина (тобто 496200 грн.);

6) несвоєчасне подання Документації – 2 прожиткових мінімуми працездатного громадянина за станом на 1-е січня звітного року, які виплачуються за всі прострочені дні (4962 грн за день), але не вище 200 розмірів прожиткового мінімуму (496200 грн.);

7) недотримання принципу «витагнутої руки» – нараховуються додаткові податкові зобов'язання з податку на прибуток;

8) неподання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній – 50 прожиткових

мінімумів для працездатної особи, встановлений законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Згідно даних ДПС протягом 2015–2022 рр. в результаті перевірок платників податків, які здійснюють контрольовані операції, встановлено понад 1100 фактів порушень вимог податкового законодавства щодо своєчасності та повноти декларування контрольованих операцій, а також подання документації з трансферного ціноутворення, при цьому нараховано понад 310 млн. грн. штрафних санкцій, у тому числі у 2021–2022 рр. понад 11 млн грн. Також протягом даного періоду було здійснено 100 перевірок з питань дотримання принципу «витагнутої руки». За результатами цих перевірок донараховано 1,5 млрд грн податку на прибуток та

0,01 млрд грн податку на додану вартість, зменшено збитків на 7,5 млрд гривень.

Висновки. Попри усі законодавчі зміни у сфері трансферного ціноутворення в Україні, на теперішній час, існує чимало прогалин та неузгодженостей з міжнародним податковим законодавством, що призводить до багатьох проблем практичного застосування і реалізації податкових норм трансферного ціноутворення. Це потребує постійного вдосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням та протидії виведенню доходів за кордон.

Таким чином, українським законодавцям потрібно надалі продовжувати роботу з удосконалення положень законодавства трансферного ціноутворення з метою гармонізації зі світовими тенденціями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Результати роботи ДПС у напрямку трансфертного ціноутворення. Державна податкова служба України: офіц. сайт. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/prezentatsiyini-materiali/633174.html> (дата звернення: 30.10.2022).
2. Андрусь О. І. Трансфертне ціноутворення в Україні: проблеми і перспективи розвитку. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 22. С. 6–13.
3. Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 615–620.
4. Карлова І. О., Вербицька А. І. 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
5. Король С. Я., Уманців Г. В., Шушакова І. К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *Економічна теорія та право*. 2021. № 2 (45). С. 87–100. DOI: https://doi.org/10.31359/241155842021452_87.
6. Кузьміна К. Зміни у правилах трансферного ціноутворення. 2021. URL: <https://lcf.ua/news/zmini-u-podatkovomu-zakonodavstvi-u-2020-rotsi/> (дата звернення: 16.09.2022).
7. Закон України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженості у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 14.09.2022).
8. Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В. та ін. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.

REFERENCES:

1. State Tax Service of Ukraine (2022) *Rezultaty roboty DPS u napriamku kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam* [The results of the State Tax Service in the direction of control over transfer pricing]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/prezentatsiyini-materiali/633174.html/> (in Ukrainian)
2. Andrus O. I. (2018) *Transfertne tsinoutvorennia v Ukraini: problemy i perspektyvy rozvytku* [Transfer pricing in Ukraine: problems and prospects]. *Suchasni problemy ekonomiky i pidpriemnytstvo – Modern problems of economy and entrepreneurship*, vol. 22, pp. 6–13. (in Ukrainian)
3. Onyshchenko O. V., Khomenko L. M., Avramenko O. I. (2018) *Evoliutsiia transfertnoho tsinoutvorennia v Ukrainy: podatkovyi aspekt* [Evolution of transfer pricing in Ukraine: tax aspect]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky – Global and national economic problems*, vol. 21, pp. 615–620. (in Ukrainian)
4. Karlova I. O., Verbytska A. I. (2020) *Transfertne tsinoutvorennia: ekonomichniy zmist ta osoblyvosti provedenia avtomatyzovanoho obliku na vitchyznianskykh pidpriemstvakh* [Transfer pricing: economic content and features of

automated accounting at domestic enterprises]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, vol. 56, pp. 125–132. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_56_20. (in Ukrainian)

5. Korol S. Ia., Umantsiv H. V., Shushakova I. K. (2021) Rozvytok transfertnoho tsinoutvorennia v umovakh hlobalizatsii [The development of transfer pricing in the conditions of globalization]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic theory and law*, vol. 2 (45), pp. 87–100. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411558420214287>. (in Ukrainian)

6. Kuzmina K. (2021) *Zminy u pravylakh transfernoho tsinoutvorennia* [Changes in the rules of transfer pricing]. Available at: <https://lcf.ua/news/zmini-u-podatkovomu-zakonodavstvi-u-2020-rotsi>. (in Ukrainian)

7. Podatkovy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 № 466-IX (2022). [Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine dated January 16, 2020]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (in Ukrainian)

8. Kotenko A. M., Mishyn M. O., Broiakov S. V. et al. (2021) *Transfertne tsinoutvorennia: suchasnyi stan ta problemy pravozastosuvannia* [Transfer pricing: current state and problems of law enforcement]. Kharkiv: Pravo. (in Ukrainian)