

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-90>

УДК 657

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЯХ: РИЗИКИ ДЛЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА ШЛЯХИ ЇХ МІНІМІЗАЦІЇ

TRANSFER PRICING IN TRANSNATIONAL CORPORATIONS: RISKS FOR THE TAX SYSTEM OF UKRAINE AND WAYS TO MINIMIZE THEM

Степаненко Олександра Петрівна

студент,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3963-4242>

Травінська Світлана Іванівна

кандидат економічних наук, асистент,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2322-175X>

Михальська Олена Леонідівна

кандидат економічних наук, доцент,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1921-6293>

Stepanenko Oleksandra, Travinska Svitlana, Mykhalska Olena

Taras Shevchenko National University of Kyiv

У сучасному світі економіки трансфертне ціноутворення має велике значення для транснаціональних корпорацій, зокрема у частині ефективного розподілу прибутку та оподаткованої бази. Проте спроби ухилення від сплати податків зумовлюють виникнення конфліктів з країнами базування корпорацій. У статті розглянуто поняття трансфертного ціноутворення та трансфертної ціни, розглянуто схему ухилення від сплати податків на їх основі та досліджено наявні методи боротьби з шахрайськими схемами в Україні відповідно до чинного законодавства. Також розглянуто трирівневу структуру документації із трансфертного ціноутворення з метою здійснення контролю над операціями в межах міжнародних груп компаній, запропоновано заходи для посилення контролю над діяльністю транснаціональних корпорацій, що сприятиме забезпеченню податкових надходжень до бюджету та підтриманню стабільності фінансової системи країни.

Ключові слова: транснаціональна корпорація, трансфертне ціноутворення, асоційовані підприємства, Звіт про контрольовані операції, контрольована операція.

In today's global economy, transfer pricing is one of the key topics, because it has a great influence on transnational corporations and affects their activities in various aspects. This type of pricing is an important tool for optimizing tax costs and minimizing tax liabilities for such corporations. By setting internal prices for goods and services between associated companies in different countries, corporations can efficiently allocate profits and taxation bases. Although such a pricing policy is predominantly a legitimate way to minimize the tax burden and does not violate legal norms, improper use of transfer pricing leads to conflicts with the countries where corporations operate, as a result of tax evasion attempts. That is why both national governments and leading international organizations continue to emphasize the ever-growing importance of this topic. The article examines the concepts of transfer pricing and transfer price, examines the tax evasion and profit shifting scheme using transfer pricing, and explores available methods of combating fraudulent schemes in Ukraine in accordance with current legislation. The existing three-level structure of transfer pricing documentation, which was implemented according to BEPS Action 13 in order to control operations within international groups of companies was also considered, and appropriate measures and mechanisms were proposed to strengthen control over the activities of transnational corporations, which would

contribute to ensuring tax revenues to the budget and maintaining the stability of the country's financial system as a whole. The following methods of scientific knowledge are used in the work, namely: methods of logical generalization and scientific abstraction, comparative analysis, analysis and synthesis, graphic method, etc. The practical value of the research results lies in the fact that the generalized results of existing and potential threats from the activities of transnational corporations and the available opportunities to avoid them create the basis for further development and improvement of these opportunities.

Keywords: transnational corporation, transfer pricing, associated enterprises, Report on controlled transactions, controlled transaction.

Постановка проблеми. Актуальність трансфертного ціноутворення в Україні зумовлена з точки зору міжнародних економічних відносин, контролю за обігом капіталу та веденням податкової політики. Трансфертне ціноутворення визначає спосіб ціноутворення при здійсненні торгівлі різними товарами, послугами та правами між пов'язаними сторонами. На сьогодні існує проблема неправильного ціноутворення між асоційованими підприємствами з метою ухилення від сплати податків, що призводить до втрати податкових надходжень до бюджету.

Ефективне використання діяльності транснаціональних корпорацій в умовах національної економіки потребує комплексного контролю, адаптованого під особливості їх структури. Це вимагає розуміння принципів функціонування схем, які використовуються такими корпораціями задля збереження прибутку та ухилення від оподаткування та вдосконалення законодавства з регулювання діяльності транснаціональних корпорацій щодо обмеження трансфертного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В умовах глобалізації дане питання стає все більш актуальним, тому проблематику діяльності транснаціональних корпорацій і проблеми трансфертного ціноутворення досліджували такі вітчизняні та закордонні вчені, як: Васюк Є. А., Войтко С. В., Гавриш О. А. та Корогодова О. О., Марченко К. В., Денні Септріаді, Джамі Гонґ, Юліана Терезія та інші.

Зокрема, Войтко С. В., Гавриш О. А. та Корогодова О. О. [5] досліджували транснаціональні корпорації як явище, історичний розвиток їх позиції на світовому ринку, особливості ведення обліку й подання звітності та політику ціноутворення всередині корпорації. Марченко К. В. [4] досліджувала транснаціональні корпорації загалом, проте зосередила свою увагу і на напрямках державного регулювання їх діяльності. Васюк Є. А. [4] розглядав особливості трансфертної політики для транснаціональних корпорацій, сутність та способи виміру трансфертних операцій, а закордонні дослідники, такі як Джамі Гонґ, Юліана Терезія

та Денні Септріаді [3] розбирають реальні кейси схем уникнення від сплати податків за допомогою трансфертного ціноутворення. В основному науковці і практики зосереджують свою увагу на особливостях трансфертної політики для транснаціональних корпорацій. Тому виникає потреба в подальшому дослідженні питання з метою впровадження різноманітних заходів та механізмів для посилення контролю над діяльністю транснаціональних корпорацій.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми полягає в тому, що потребує більш глибоко розуміння схеми ухилення від оподаткування через трансфертне ціноутворення, а також способів її подолання як на законодавчому рівні окремих країн, так і через міжнародну співпрацю.

Метою статті є розкриття понять трансфертного ціноутворення та трансфертної ціни, висвітлення одного з основних принципів використання цих понять у схемах ухилення від сплати податків, дослідження наявних методів боротьби з такого роду шахрайськими схемами в Україні відповідно до чинного законодавства та впровадження відповідних заходів та механізмів для посилення контролю над діяльністю транснаціональних корпорацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Транснаціональні корпорації мають певні особливості ціноутворення у зв'язку з розгалуженою внутрішньою структурою, і саме з цими особливостями пов'язані такі поняття як «трансфертне ціноутворення» та «трансфертна ціна» (transfer prices).

Трансфертне ціноутворення призначене для ведення торгівлі між розташованими у різних країнах підрозділами одного транснаціонального утворення, які також в українській практиці називають асоційованими підприємствами. Відповідно, трансфертна ціна – це ціна, які встановлюється між асоційованими підприємствами, за якою одне підприємство реалізує товари, нематеріальні активи та надає послуги іншому асоційованому підприємству.

Відповідно до даних Світового банку, приблизно дві третини всіх операцій світової торгівлі здійснюється всередині транснаціональних корпорацій і відповідно так чи інакше пов'язані з поняттям трансфертних цін.

Трансфертні ціни часто пов'язують з фінансовими махінаціями та ухиленням від сплати податків. Такий механізм корпорація може використовувати з метою зменшення рівня податкових надходжень до країни базування транснаціональної корпорації шляхом перенесення основного прибутку у інші підрозділи, які знаходяться у країнах з більш низькою ставкою оподаткування, навіть якщо де-факто дохід отриманий саме у країні базування з вищою ставкою податків.

«На сьогодні, будь-яка транснаціональна корпорація може здійснювати процес встановлення трансфертних цін між підрозділами на товари та послуги. Для зниження рівня оподаткування корпоративного прибутку, підрозділ у економічній системі з високим рівнем оподаткування встановлює завищені ціни на реалізовану продукцію, яка надходить до іншого підрозділу, розташованому в економічній системі з невисоким рівнем оподаткування» [5].

Зазначена операція призводить до легального приховування більшої частини прибутку підрозділу з країни, де спостерігаються високі ставки оподаткування, і недоотримання податкових надходжень державними бюдже-

тами цих країн. Попри такий негативний вплив, трансфертна політика залишається легітимним шляхом мінімізації податкового навантаження, оскільки жодні законодавчі норми не порушуються [4].

У міжнародній практиці є величезна кількість кейсів трансфертного ціноутворення, яке не лише допомагають приховати прибутки від вищих податкових ставок, а й обходять законодавчі методи виявлення цих махінацій. Розглянемо простий приклад ухилення від сплати податків за допомогою використання трансфертних цін (рис. 1).

На схемі ми бачимо три фірми – Альфа, Бета і Омега, які всі є членами однієї транснаціональної корпорації, відповідно є асоційованими одна для одної. Короткі характеристики цих компаній:

- фірма Альфа є компанією-нерезидентом України, яка має право на торгову марку продукції, тобто володіє нею та прибутком за її використання на продукції;
- фірма Бета є компанією-резидентом України, яка підпорядковується Фірмі Альфа, та виконує функцію виробництва продукції;
- фірма Омега є компанією-нерезидентом України, яка підпорядковується Фірмі Альфа, та має делеговану функцію дистриб'юції продукції, а також уклала ліцензійну угоду з фірмою Альфа на використання торгові марки та сплачує їй за це роялті.

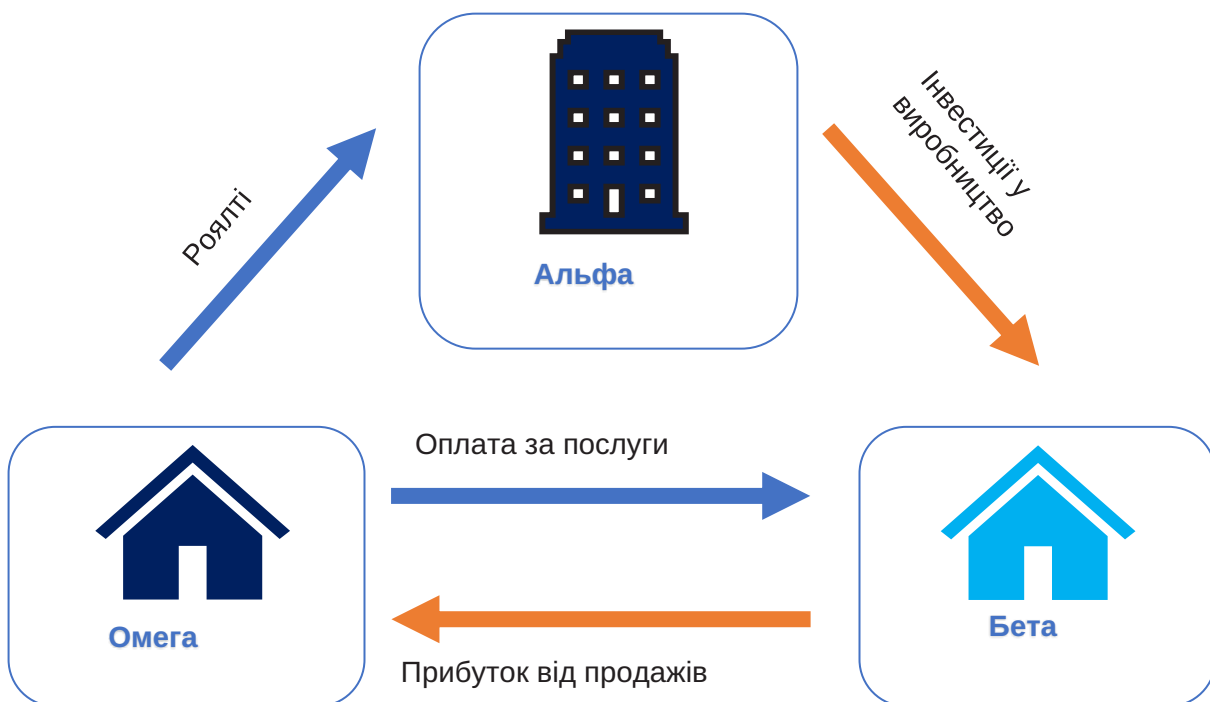


Рис. 1. Схема ухилення від оподаткування за допомогою трансфертного ціноутворення

Джерело: складено авторами

До того ж, ставка оподаткування в країні базування фірми Омега на порядок нижча за країни базування Альфи і Бети.

Власне діяльність починається з фірми Бета, яка виконує свою функцію і виробляє продукцію, проте без відповідного маркування та брендового пакування. Саме тому вона продає її фірмі Омега, яка має ліцензійну угоду на використання торгової марки від фірми Альфа, і відповідно пакує продукцію з товарним знаком (роялті за який сплачує фірмі Альфа).

Так як фірма Омега має функцію дистрибуції продукції, вона повинна повернути вже марковану продукцію на ринок України, проте вона не є резидентом України, саме тому фірма Омега купує у фірми Бета послуги з обслуговування торгових точок на місцях та реалізації продукції кінцевому споживачу в Україні, при тому весь прибуток від продажів йде фірмі Омега і оподатковується за нижчою ставкою за кордоном.

Тобто фірма Бета-резидент України сплачує податок лише з прибутку, отриманого як плату за послугу обслуговування торгової точки, а не з усього прибутку, який отримується від продажів кінцевим споживачам в Україні. До того, не зважаючи на те, що фірма Омега нібито має самостійно займатися маркуванням, є вірогідність того, що насправді цим займається Бета і транспортування продукції до фірми Омега відбувається лише на папері.

Якщо розглядати кейси великих транснаціональних компаній, то схеми «делегування» функцій можуть бути ще більш розгалуженими, а кількість підрядників у різних країнах може досягати десятків. Компанії, які мають фізичний товар (Starbucks, IKEA тощо), дещо обмежені в проведенні цих схем, адже за проведення відповідних перевірок можна відслідкувати його фактичне переміщення в межах країни і закордоном. Набагато складніше проводити контроль над корпораціями, які спеціалізуються на нематеріальних активах або послугах, такі як Apple, Google, Facebook. Усі ці компанії об'єднує схема уникнення податків «подвійний ірландсько-голландський сендвіч» – стратегія, що передбачає спрямування прибутку через низку дочірніх компаній, дві з яких, відповідно до назви, розташовані в Ірландії, а одна – в Нідерландах [2; 3].

З боку урядів країн, у відповідь на значні обсяги операцій з трансфертного ціноутворення, можуть прийматись ринкові (економічні) та примусові (позаекономічні) методи запобігання цього явища. Серед ринкових методів – порівняння трансфертних цін зі

світовими. А серед примусових – часткова заборона зазначених операцій, зафіксована у законодавчих документах.

Україна зобов'язалася імплементувати План дій BEPS (План дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон), зокрема його 13 крок, присвячений правилам подачі звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній [1].

У зв'язку з цим, в Україні існує трирівнева структура документації із трансфертного ціноутворення, яка дозволяє здійснювати контроль над операціями в межах міжнародних груп компаній. До них належать такі форми:

- Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній [8];

- документація із трансфертного ціноутворення, що подається на запит ДПС протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту;

- глобальна документація, що подається на запит ДПС протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту, але запит може бути направлений не раніше 12-ти місяців і не пізніше 36-ти місяців із дати закінчення фінансового року, встановленого міжнародною групою компаній, до якої належить такий платник податків.

Головними завданнями державного контролю за трансфертним ціноутворенням та трансфертними цінами є захист бюджету країну від втрати надходжень податків, яка відбувається через розмиття бази оподаткування та переміщення прибутку в інші країни. Також державний контроль має на меті забезпечити справедливе конкурентне середовище для всіх компаній, які знаходяться на ринку, унеможливаючи переваги збереження прибутку від оподаткування міжнародною групою компаній [6].

Шляхом перевірок даних транснаціональних компаній застосовується принцип «витягнутої руки», який полягає у тому, що умови комерційних та фінансових взаємовідносин між асоційованими підприємствами мають бути співставними з умовами, які встановлюються між двома незалежними підприємствами. У випадку, якщо ці умови мають суттєві відмінності, тоді прибуток, який в умовах шахрайської схеми був нарахований, але не оподаткований, має бути офіційно включений до прибутку підприємства і відповідним чином оподаткований.

Відповідно до статті 39.2.2.1. Податкового кодексу України, «контрольовані операції

визначаються зіставними з неконтрольованими, якщо:

– немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення;

– такі відмінності можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів контрольованої або неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на зіставність» [7].

Для того, щоб провести аналіз зіставності операцій, контролюючі органи використовують дані про компанію та аналогічні компанії з відкритих джерел, зокрема дані про фінансову та нефінансову звітність на сайтах цих компаній, аналітичні сайти, такі як: YouControl, статистичні бази даних, інтернет джерела з описом ринку, його тенденцій, статті в ЗМІ, незалежні журналістські розслідування, огляди від партнерів компанії, офіційні запити до інших органів, таких як банки та митні органи тощо.

Контроль над діяльністю транснаціональних корпорацій може бути забезпечений шляхом впровадження таких заходів та механізмів (рис. 2).

Висновки. Транснаціональні корпорації є одними з найвпливовіших гравців на світовому ринку завдяки своїм значним ресурсам та можливостям. Розгалуженість їх діяль-

ності створює умови для ефективної роботи таких масштабів, проте також нерідко використовується самими компаніями для невиконання вимог національного законодавства країн, в яких базується певний підрозділ, зокрема – податкового законодавства.

Схеми уникнення від оподаткування, «розмиття прибутку» часто пов'язані з концепцією трансфертного ціноутворення, що використовується для торгівлі між асоційованими підприємствами. Різноманітні шляхи делегування повноважень та розпорощення підприємств задля перенесення основного прибутку на територію тієї країни, де найлояльніші умови оподаткування, застосовують найвідоміші транснаціональні компанії по всьому світу.

Метою урядів країн є контроль за такою діяльністю та відстеження таких схем, що може здійснюватися як внутрішнім законодавством країни, так і міжнародною співпрацею контролюючих органів у рамках двосторонніх договорів та обміну інформацією між країнами. Регулярний моніторинг та контроль за визначенням адекватних цін на внутрішніх і зовнішніх ринках та врахування вимог міжнародних стандартів у цій області, зокрема рекомендацій Організації Економічного Співробітництва та Розвитку сприятиме забезпеченню справедливості у сплаті податків та підтриманню стабільності фінансової системи країни.

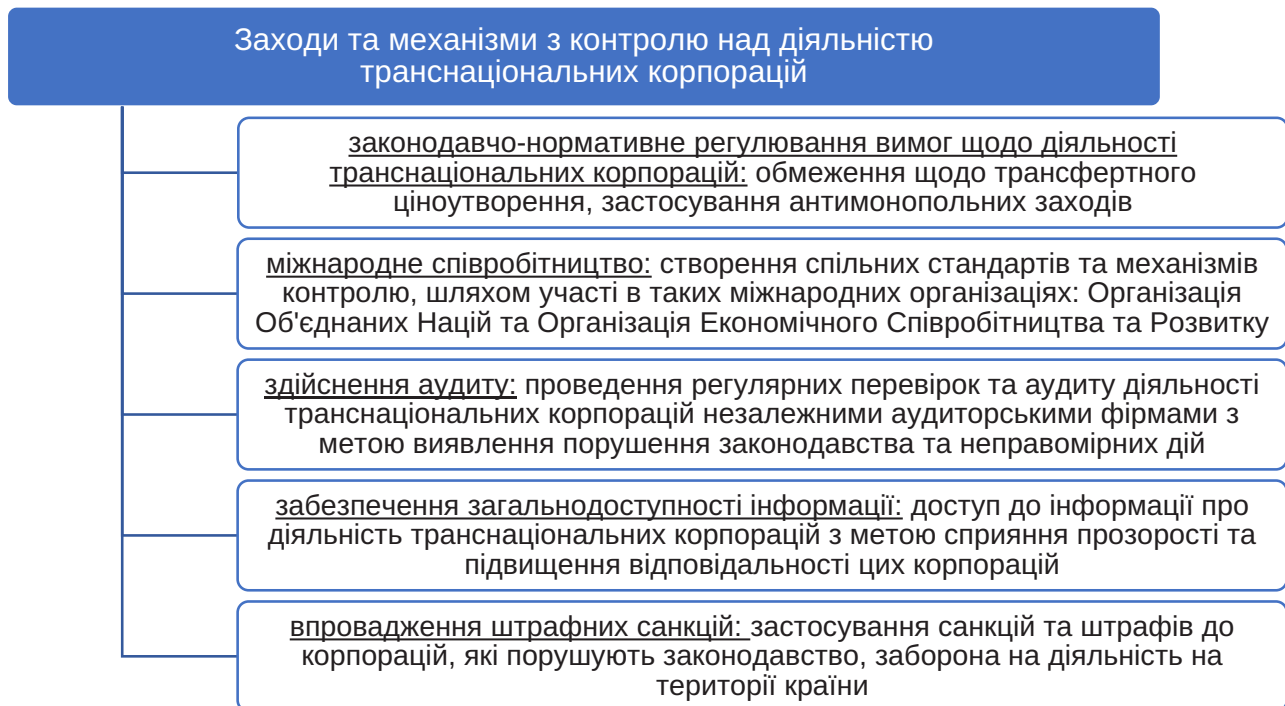


Рис. 2. Заходи та механізми з контролю над діяльністю транснаціональних корпорацій

Джерело: складено авторами

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. BEPS actions: Action 13. Country-by-Country Reporting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (дата звернення: 16.02.2024).
2. Jami Gong Double Irish Dutch Sandwich Tax Avoidance: Definition & Explanation. URL: <https://www.freshbooks.com/glossary/tax/double-irish-dutch-sandwich> (дата звернення: 16.02.2024).
3. Yuliana Theresia, Danny Septriadi (2018) Tax Analysis and Profit Shifting Starbucks Corporation. In Proceedings of the Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium 2018 on Special Session for Indonesian Study (JCAE 2018) – Contemporary Accounting Studies in Indonesia, pp. 429–437. URL: <https://www.scitepress.org/Papers/2018/70223/70223.pdf> (дата звернення: 16.02.2024).
4. Васюк Є. А. Трансфертна політика ТНК: сутність та структура. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. № 15 (1). С. 49–53.
5. Войтко С. В., Гавриш О. А., Корогодова О. О., Моїсеєнко Т. Є. Транснаціональні корпорації: навчальний посібник. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, видавництво «Політехніка», 2016. 208 с.
6. Марченко К. В. Основні напрями державного регулювання діяльності ТНК на території України. *АГРО-СВІТ*. 2014. № 11. С. 59–67.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 16.02.2024).
8. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній: наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2020 № 764. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#n18> (дата звернення: 16.02.2024).

REFERENCES:

1. BEPS actions: Action 13. Country-by-Country Reporting. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (accessed February 16, 2024).
2. Jami Gong Double Irish Dutch Sandwich Tax Avoidance: Definition & Explanation. URL: <https://www.freshbooks.com/glossary/tax/double-irish-dutch-sandwich> (accessed February 16, 2024).
3. Yuliana Theresia, Danny Septriadi (2018) Tax Analysis and Profit Shifting Starbucks Corporation. In Proceedings of the Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium 2018 on Special Session for Indonesian Study (JCAE 2018) – Contemporary Accounting Studies in Indonesia, pp. 429–437. Available at: <https://www.scitepress.org/Papers/2018/70223/70223.pdf> (accessed February 16, 2024).
4. Vasiuk Y. A. (2017) Transfertna polityka TNK: sutnist ta struktura. [Transfer policy of TNCS: the essence and structure]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu – Naukovi Scientific Bulletin of Uzhhorod National University*, vol. 15 (1), pp. 49–53.
5. Voitko S. V., Havrysh O. A., Korogodova O. O., Moiseyenko T. E. (2016) Transnatsionalni korporatsii: navchalnyi posibnyk [Transnational corporations: educational manual]. Kyiv: National Technical University of Ukraine «Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute», Polytechnic publishing house, 208 p. (in Ukrainian)
6. Marchenko K. V. (2014) Osnovni napriamy derzhavnoho rehuliuвання diialnosti TNK na terytorii Ukrainy [The main areas of state regulation of TNC activities in Ukraine]. *AHROSVIT*, № 11, pp. 59–67.
7. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (accessed February 16, 2024).
8. On the approval of the form and the Procedure for filling out the Report by country of the international group of companies: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 14.12.2020 № 764. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#n18> (accessed February 16, 2024).