

СЕРГІЙ СТЕПАНОВИЧ ПИРОГА,

кандидат юридичних наук, доцент,
Карпатський університет ім. Августина Волошина,
кафедра правознавства і канонічного права;

 <https://orcid.org/0000-0002-7093-3207>,
e-mail: sergiipyroha@meta.ua

РЕФОРМИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В КОНТЕКСТІ BEPS: ПРОБЛЕМИ ЗАЛИШАЮТЬСЯ

Присутність пов'язаних осіб у різних країнах і незалежність податкових систем дозволяють легко переміщувати прибутки з юрисдикцій з високими ставками корпоративного податку до юрисдикцій з низькими ставками. Для запобігання переміщенню прибутків використовують трансфертні ціни і принцип «витагнутої руки». У статті визначено особливості реформи трансфертного ціноутворення в контексті реалізації плану BEPS, проаналізовано зміни до законодавства України та можливості його вдосконалення.

Проаналізовано зміни до Податкового кодексу України, спрямовані на забезпечення виконання плану BEPS. Наведено недоліки цих змін і запропоновано доповнення, які дозволяють удосконалити законодавство. Досліджено також відповідність забезпечення виконання керівного принципу проекту BEPS, який передбачає оподаткування прибутку там, де здійснюється економічна діяльність, яка генерує прибуток, і де створюється вартість. Встановлено, що внесені до Податкового кодексу України зміни не забезпечують реалізацію цього принципу.

Окрім проблем практичної реалізації положень законодавства, виявлено концептуальні недоліки запропонованих удосконалень методів трансфертного ціноутворення, які практично не забезпечують досягнення поставлених цілей. Обґрунтовано альтернативний метод ціноутворення, що ґрунтується на ринковій оцінці доданої вартості, яка визначається сумою факторних доходів фірми фонду оплати праці і прибутку. Замість поняття «трансфертна ціна» введено поняття «справедлива ринкова ціна», яка визначається сумою доданої вартості, амортизації і витрат, що являють собою додану вартість усіх попередніх стадій виробничого і/або розподільчого циклів. Запропонований підхід виключає поняття «пов'язані особи», «трансфертні ціни» та «принцип «витагнутої руки»». Наявність уніфікованої системи податку на додану вартість у Європейському Союзі дозволяє уніфікувати податкову систему щодо прямих і непрямих податків як наслідок запровадження справедливих ринкових цін.

Запропоновано зміни до законодавства, які дозволяють в автоматичному режимі вирішити поставлені завдання.

Ключові слова: пов'язані особи, принцип витагнутої руки, ділова мета, додана вартість, справедлива ринкова ціна.

Оригінальна стаття

ВСТУП. Мультинаціональні підприємства створюють до третини світового ВВП, на їх частку припадає дві третини міжнародної торгівлі¹. Глобальні потоки прямих іноземних інвестицій у 2021 році досягли 1,58 трлн дол. США². За даними Світової організації торгівлі,

приблизно 50 % світової торгівлі відбувається між філіями мультинаціональних компаній (далі – МНК). Країни мають різні податкові норми. У Німеччині та Франції корпоративні податки можуть досягати 30 %, в Угорщині корпоративний податок становить 9 %, на Мальті можна досягти ще нижчих податкових ставок. У світі існують юрисдикції, які мають 0 % ставки корпоративного податку, наприклад ОАЕ чи Бермудські острови³. Наявна різниця ставок

¹ Multinational enterprises in the global economy. Heavily debated but hardly. May 2018 // OECD : сайт. URL: <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf> (дата звернення: 05.01.2024).

² The Significance and Influence of Multinational Corporations on the Global Economy // Ronessans Holding : сайт. URL: <https://ronessans.com/en/news-articles/the-significance-and-influence-of->

multinational-corporations-on-the-global-economy (дата звернення: 05.01.2024).

³ List of Countries by Corporate Tax Rate | Europe // Trading Economics : сайт. <https://>

корпоративного податку спонукає мультинаціональні підприємства переміщувати свої прибутки в юрисдикції з нижчою ставкою податку, щоб мінімізувати сплату податку й одержати максимальні прибутки. МНК переміщують до 40 % (600 млрд дол. США – 1,1 трлн дол. США) своїх іноземних прибутків до податкових гаваней, таких як Нідерланди, Швейцарія чи Бермудські острови (Clausing, 2016; Tørsløv, Wier, Zucman, 2023). Великі транснаціональні корпорації, як правило, відповідають за основну частину переміщеного прибутку. Зараз є кілька статей, які використовують дані звітів між країнами із США (De Mooij, Liu, Prihardini, 2019; Garcia-Bernardo, Janský, Zucman, 2022; Garcia-Bernardo, Janský, Tørsløv, 2021; Nessa et al., 2022), Італії (Bratta, Santomartino, Acciari, 2021), Німеччини (Fuest, Hugger, Neumeier, 2022) для дослідження переміщення прибутків. Для переміщення прибутку МНК використовують різні методи, зокрема трансфертне ціноутворення.

Цифровізація загострює проблеми, з якими стикається система оподаткування прибутку міжнародних компаній. Хоча цифровізація найбільш виражена в цифровому секторі, вона створює проблеми для оподаткування в усіх секторах економіки (Lagodiienko, Yakushko, 2021). Очевидно, що інтернаціоналізація ставить фундаментальні питання про те, як уряди можуть і повинні оподатковувати корпоративний прибуток і якою мірою потрібно координувати співпрацю між країнами у податковій сфері.

Багато проблем є наслідком того, що система оподатковує компанії за місцем розташування їхніх мобільних факторів, які легко переміщуються до юрисдикцій зі сприятливим податковим середовищем. Для покращення ситуації доцільно перейти до системи, в якій компанії оподатковуються там, де розташовані їх нерухомі фактори (Devereux, Vella, 2018a; Devereux, Vella, 2018b). Розглядаються дві такі можливості: місцезнаходження акціонерів і місцезнаходження споживачів.

Проблеми оподаткування прибутку багатонаціональних компаній викликають занепокоєння громадськості, породжене загальним переконанням, що багато хто може сплачувати мінімальні податки, переміщуючи прибутки в країни з низьким рівнем оподаткування. Цифровий бізнес особливо вправний, але проблеми не обмежуються лише такими компаніями. У відповідь на це широке занепокоєння Орга-

нізація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) і Група двадцяти у 2013 році започаткували проєкт реформ – проєкт Розмивання податкової бази та переміщення прибутку (далі – BEPS)¹.

З метою запобігання агресивному податковому плануванню ОЕСР розробила рекомендації, які встановлюють основні принципи та методи трансфертного ціноутворення². Україна приєдналася до пакету BEPS у 2017 році. Для імплементації пакета BEPS в Україні ухвалений Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX, який упровадив важливі реформи трансфертного ціноутворення (дії 8–10)³.

Критичний аналіз правил трансферного ціноутворення, принципу «вितягнутої руки» і проблем «тонкої капіталізації» проведений у книзі «Трансфертне ціноутворення та принцип витягнутої руки після BEPS» (Collier, Andrus, 2017) та дисертації Я. В. Греци (2020). Принцип «витягнутої руки» в сучасному трансфертному ціноутворенні та боротьбі з ухиленням від сплати податків відіграє важливу роль. Суть його зводиться до того, щоб прибуток, одержаний кожною компанією у групі, відображав вартість, створену їх діяльністю. Однак застосовані нині методи регулювання трансферного ціноутворення не забезпечують досягнення цієї мети, що створює передумови для податкового шахрайства (Barker, Asare, Brickman, 2017).

МЕТА І ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ. Метою статті є дослідження особливостей реформи трансферного ціноутворення в контексті

¹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD iLibrary : сайт. 19.07.2013. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en (дата звернення: 05.01.2024).

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 // OECD iLibrary : сайт. 10.07.2017. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en (дата звернення: 05.01.2024).

³ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX // База даних (БД) «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (дата звернення: 05.01.2024).

tradingeconomics.com/country-list/corporate-tax-rate?continent=europe (дата звернення: 05.01.2024).

реалізації плану BEPS, аналіз унесених до законодавства України змін та можливостей його вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети потрібно вирішити такі завдання:

1) проаналізувати зміни, внесені до законодавства України у зв'язку з приєднанням до плану BEPS;

2) визначити сутність принципу «витагнутої руки» та запропонувати альтернативний спосіб його реалізації.

МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ. Теоретичною та методологічною основою дослідження став системний підхід до вивчення сутності різновидів і форм суспільних явищ і процесів, пов'язаних із визначенням і забезпеченням трансфертного ціноутворення щодо взаємопов'язаних осіб, зокрема між структурними одиницями багатонаціональних компаній, теоретичних розробок вітчизняних і зарубіжних учених-правників із проблем фінансового права та економічної науки, а також чинних законів та інших нормативних актів України, міжнародних угод, схвалених Верховною Радою України, норми яких регулюють правовідносини у сфері трансфертного ціноутворення.

У роботі використано такі методи дослідження: логічний, історико-правовий, системний, функціональний аналіз, порівняльно-правовий, історико-логічний, статистичний, економіко-правовий, формально-юридичний та системно-структурний. Використання логічного методу дозволило сформулювати базові поняття «пов'язані особи», «контрольовані операції», «принцип «витагнутої руки»», «ціни котирувань», «трансфертне ціноутворення», «метод порівняльної неконтрольованої ціни», «нематеріальні активи» тощо. Поєднуючи логічний та історико-правовий методи, ми змогли відстежити розвиток правової та філософської думки щодо формування категоріального апарату. Порівняльно-правовий метод застосовано з метою аналізу українського податкового законодавства та порівняння його із зарубіжним. Метод системного аналізу використано для виокремлення критеріїв вибору методу трансфертного ціноутворення та визначення переліку операцій, до яких слід застосовувати трансфертні ціни та принцип «витагнутої руки». За допомогою історико-логічного методу досліджено розвиток правового регулювання трансфертного ціноутворення та застосування принципу «витагнутої руки». Формально-юридичний метод застосовано при констатації і порівнянні окремих законодавчих положень та норм у чинному податковому законодавстві й міжнародних актах. За допомогою

методу економіко-правового аналізу здійснено юридичну оцінку економічних альтернатив методу трансфертного ціноутворення.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ДИСКУСІЯ. Схема ухилення від сплати податків за допомогою трансфертного ціноутворення проста. Компанії можуть переміщувати прибутки в юрисдикції з нижчими податками, продаючи товари/послуги пов'язаним сторонам, розташованим у юрисдикціях із низькими податками, за нижчими цінами, що призводить до низьких доходів для компанії в юрисдикціях із високими податками та високих прибутків для дочірніх компаній у юрисдикціях із низькими податками. Навпаки, компанія в юрисдикції з високими податками може придбати товари у пов'язаної сторони в юрисдикції з низькими податками за вищою ціною та показати високі витрати і низькі прибутки у своєму звіті про прибутки та збитки, що призведе до низьких податків (Chand, Turina, Ballivet, 2020).

Відсутність або низьке оподаткування не викликає занепокоєння, але стає проблемою, коли штучно відокремлює оподатковуваний дохід від діяльності, яка його створює. Можливість переміщення прибутків і податкова конкуренція призводять до того, що найбільші доходи отримуватимуть Британські Віргінські острови, Пуерто-Ріко, Ірландія, Бермудські острови, Кайманові острови, Люксембург, Нідерланди та Сінгапур. Якби ці доходи отримувала країна кінцевої материнської компанії, то найбільшими бенефіціарами в абсолютному вираженні були б найбільші економіки світу – Китай і Сполучені Штати Америки (Devereux et al., 2020).

Керівний принцип у проєкті BEPS полягав у тому, що прибуток повинен оподатковуватися там, де здійснюється економічна діяльність, яка генерує прибуток, і створюється вартість. Передбачалися також фундаментальні зміни, необхідні для ефективного запобігання подвійному неоподаткуванню, а також випадки відсутності або низького оподаткування, пов'язані з практикою, яка штучно відокремлює оподатковуваний дохід від діяльності, яка його створює. Це поняття було прийнято не лише в проєкті BEPS, але й Європейською комісією та кількома національними урядами, в тому числі Великою Британією.

Передбачалося, що використання трансфертних цін в операціях між пов'язаними особами вирішить поставлені проблеми. Поняття «пов'язані особи» визначено в п. 14.1.159 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України): «пов'язані особи – юридичні та/або

фізичні особи, та/або утворення без статусу юридичної особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням таких критеріїв: одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків»¹.

Пов'язані особи можуть перемішувати прибутки до юрисдикцій із найбільш сприятливим податковим кліматом, встановлюючи довільно ціни на внутрішньогрупові операції. Застосування трансфертних цін у цьому випадку демонструє поширений класичний підхід до податкової політики. Замість того, щоб виправити проблему в податковій системі, політики вводять компенсаційні положення, які передбачають відповідність внутрішньогрупових цін цінам, які використовують незалежні суб'єкти. Цей спосіб не завжди забезпечує результат, оскільки незалежні суб'єкти можуть не здійснювати подібні операції або інформація про них може виявитися недоступною.

Якщо йдеться про товари кінцевого виробництва, то ціни на них легкодоступні – це ціни котирувань. Ключовим доповненням є те, що тепер закон дозволяє використовувати ціни котирувань (п. 14.1.94-1 ст. 14 ПК України) на основі повідомлень визнаних інформаційних агентств, які вважаються адекватними джерелами інформації. До них належать такі агентства, як Bloomberg, Thompson-Reuters, Platts, Argus Media тощо. Конкретний перелік має бути складений Міністерством фінансів України та Державною податковою службою України у співпраці з фахівцями галузі.

Дія цього спеціального правила трансфертного ціноутворення потребує визначення товарів, на які воно поширюється. Такий перелік дозволив би усунути двозначність у законі. Було б розумно внести у список обмежений перелік товарів, для яких немає сумнівів щодо джерел даних про ринкові ціни. Основними кандидатами на включення до цього списку є пшениця, кукурудза, соя та соняшникова олія, враховуючи їхню значну частку в товарному експорті України. До цього списку доцільно також додати основні мінерально-сировинні ресурси. Повний список товарів, які вважатимуться товарами для цілей трансфер-

тного ціноутворення, повинен підготувати Кабінет Міністрів України.

В інших випадках трансфертні ціни визначаються на підставі запропонованих п'яти методів. Закон визначає критерії вибору найбільш оптимального методу з тих, що визначені у ПК України. Найбільш підходящим методом ціноутворення на товари закон визначає метод порівняльної неконтрольованої ціни (п. 39.3.2.1 ст. 39 ПК України), незалежно від можливості застосування іншого методу. Платники податків можуть коригувати ціни, встановлені за таким методом, однак у законодавстві не визначено обмеження для можливих типів коригувань. Коригування допустимі при наявній різниці в якості та витратах на фрахт, портових витратах і витратах на страхування, сплачених замовником. Якщо клієнт є пов'язаною стороною цих постачальників послуг, слід застосовувати принцип «витагнутої руки».

Реструктуризація бізнесу є складною сферою у трансфертному ціноутворенні. Коли функції, активи та ризики реорганізуються в межах МНК, бізнес МНК фактично змінюється закордоном разом із профілем прибутку різних афілійованих компаній. У результаті бази оподаткування також перерозподіляються, хоча жодної явно контрольованої операції не відбулося. Проте подібна передача бізнес-функцій або можливостей між незалежними сторонами не відбулася би без відповідної компенсації. Те, що може виглядати як стратегічне рішення про реорганізацію головного офісу МНК, між незалежними особами означало б ринкову операцію, оцінену відповідно до очікуваної прибутковості, яку кожна сторона надає переданим функціям. Рекомендації ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення визнають, що цю ситуацію потрібно оцінювати за принципом «витагнутої руки».

До переліку господарських операцій, до яких слід застосовувати трансфертне ціноутворення та принцип «витагнутої руки» (пп. «е», п. 39.2.1.4 ст. 39 ПК України), відносять також реструктуризацію, обмежуючи застосування трансфертного ціноутворення випадками, які призводять до зменшення фінансового результату платника податків. Застосування трансфертного ціноутворення має бути симетричним результатом реорганізації, навіть якщо МНК передає діяльність або функції, які ще не приносять доходу (наприклад, невикористана ліцензія).

Трансфертне ціноутворення застосовується для операцій із нематеріальними активами (пп. «в» п. 39.2.1.4 ст. 39 ПК України): «операції з нематеріальними активами, такими

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.01.2024).

як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності»¹. Компанія може передати свою інтелектуальну власність компаніям-резидентам податкових гаваней і виплачувати їм роялті, уникаючи оподаткування доходів у своїй країні з високими ставками податків. Хоча інтелектуальна власність (промислова власність) широко застосовується для уникнення оподаткування, законність цієї схеми дуже сумнівна. Промислова власність є такою ж складовою факторів виробництва, як і будь-яка інша. Використання факторів виробництва дозволяє отримувати прибутки, які підлягають оподаткуванню в країні джерела доходів, а чистий прибуток після сплати податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни, може використовуватися для виплат роялті й будь-яких інших цілей. Промислова власність не амортизується, а податкова служба не може і не повинна аналізувати, яку частину доходу отримано від використання кожного патенту, торгової марки, ноу-хау, формули, технології, комп'ютерної програми тощо. Ефект, який одержує компанія внаслідок залучення інтелектуальної власності, буде відображатися у величині прибутку, підвищенні конкурентоспроможності, вартості, ціні тощо. Залежно від очікуваних результатів компанія може визначити ціну, яку вона готова заплатити за інтелектуальну власність. Причому оплата можлива лише за власні кошти після сплати належної суми податків, внесків і зборів.

Використовуючи всі наявні у компанії фактори виробництва, враховуючи основні фонди, працівників, інтелектуальну власність тощо, виробник отримує прибуток. Після оподаткування цей прибуток розподіляється між власниками без втручання податкової служби. Це означає, що остаточна сума виплаченого роялті визначається результатами діяльності. Не може навіть ставитися питання так, що за рахунок державних коштів фірма сплатить роялті (комусь) і покаже збитки (бо сплатила забагато), які знову компенсує за рахунок державних коштів, оскільки практично в усіх країнах збитки вираховуються з оподаткованого прибутку в майбутньому.

Тому податкові органи повинні мати можливість оцінити результати праці (одержані

доходи) і простежити за сплатою належної суми податків, внесків і зборів. Решта доходу може бути розподілена між власниками без залучення податкових органів.

Виробник, який залучає промислову власність, може оцінити її значення для себе і визначити, яку саме суму він готовий сплатити за її використання. Однак розраховувати він може лише на власні доходи – на прибуток після його оподаткування в країні джерела. Держава не повинна фінансувати покупку інтелектуальної власності, так само як вона не фінансує придбання решти основних фондів.

З огляду на вищезазначене операції з нематеріальними активами доцільно виключити з переліку операцій, до яких слід застосовувати трансфертні ціни та принцип витягнутої руки. Водночас слід запровадити принцип оподаткування на основі джерела, тобто податки, внески і збори сплачуються там, де виплачена заробітна плата й одержано прибуток (де фактично використовуються матеріальні та нематеріальні активи).

Якщо в законодавстві закріпити норму, згідно з якою роялті виплачуються виключно з прибутків, які залишаються компанії після сплати податків, внесків і зборів, передбачених законодавством країни, можливості шахрайства з роялті зникнуть без жодних зусиль з боку податкових органів.

До господарських операцій для цілей трансфертного ціноутворення пп. «г» п. 39.2.1.4 ст. 39 ПК України віднесено операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів. Для вдосконалення цього пункту необхідно забезпечити котирування акцій українських компаній на відкритих біржах, які дозволять визначити реальну вартість акцій, без застосування трансфертного ціноутворення.

Для переміщення прибутку пов'язані особи часто здійснюють операції, які не мають економічного змісту і між незалежними особами не здійснюються. Тому перед тим, як визначити трансфертну ціну, виникає необхідність з'ясування мети операції. Доцільність здійснення господарських операцій передбачає наявність ділової мети. Поняття «ділова мета» визначено в п. 14.1.231 ст. 14 ПК України: розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Це визначення у Кодексі введено давно, однак це не мало жодного сенсу, оскільки воно не згадувалося в жодному

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // БД «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.01.2024).

іншому розділі і, відповідно, ніде не застосовувалося. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX цей пункт доповнено абзацом другим: «Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому». У наступних абзацах цього пункту наводиться перелік ознак, які вказують на відсутність ділової мети. Ці визначення застосовуються у п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу України для коригування фінансового результату, визначеного за принципом «витягнутої руки».

Результат операції може бути позитивним або, навпаки, негативним, навіть якщо метою операції була економічна вигода. Слідуючи букві закону, неможливо визначити наявність комерційної мети, пов'язуючи її наявність із результатом угоди. Відповідно до концепції ділової мети мета угоди має значення незалежно від фактичного результату, який у звичайних бізнес-умовах завжди є невизначеним. Компанія не може стовідсотково передбачити результат угоди. Однак не слід применшувати практичну складність доведення наміру угоди.

Існує також концептуальний недолік поняття «ділова мета». Він полягає в тому, що виключаються законні бізнес-ситуації, оскільки багатонаціональні підприємства можуть бути готові та здатні діяти так, як незалежні компанії. Наприклад, якщо два незалежних суб'єкти мають монопольну владу над іншими, невизначеність може стримати їх від здійснення великих інвестицій. Ця невизначеність зникає у випадку афілійованих компаній, дозволяючи їм вести бізнес так, ніби вони є інтегрованим ланцюгом поставок. Сам факт того, що незалежні компанії не будуть здійснювати операції, як МНК, не є достатньою причиною констатувати відсутність ділової мети. Необхідно розглянути більше кваліфікуючих ознак.

Ділова ціль особливо потрібна для аналізу трансфертного ціноутворення, щоб уникнути переміщення прибутку МНК. Комерційна мета застосовується лише до контрольованих операцій, а не до операцій з усіма нерезидентами. Платник податків зобов'язаний задокументувати та продемонструвати наявність комерційної мети для його операцій усередині групи. Ця вимога викладена як частина процесу документування трансфертного ціноутворення.

Пункт 39.4.6 ст. 39 ПК України визначає зміст документації з трансфертного ціноутворення.

Перевірка ділової мети особливо корисна при застосуванні принципу «витягнутої руки», коли немає порівнянних ринкових операцій. Відсутність незалежних порівнянних даних може відбуватися через те, що багатонаціональні підприємства працюють у спосіб, який інші не можуть відтворити, або тому, що багатонаціональні підприємства мають унікальні (і законні) можливості для бізнесу, або тому, що такі транзакції здійснюються для зниження глобального податкового тягаря підприємства, а отже, не мають жодної комерційної мети в тому сенсі, що незалежні особи можуть брати участь у подібній схемі лише з шахрайським наміром.

Перевірка ділової мети дозволяє органу влади вирішити, як діяти в цих випадках. Транзакції, які не мають аналогів на ринку, якщо вони належним чином окреслені, можуть бути оцінені за принципом «витягнутої руки» за допомогою методів, які не покладаються на порівняння або не визнаються такими, що не мають комерційної сутності. Ключовим аспектом тесту на ділову мету (за відсутності порівнянних операцій) є визначення того, чи вступила б незалежна сторона, мотивована прибутком, у таку операцію. Наприклад, угода про централізовані закупівлі з афілійованим підприємством не відповідатиме тесту на ділову мету (а отже, принципу «витягнутої руки»), якщо платник податків міг реально придбати відповідні товари/послуги на кращих умовах від іншого постачальника. Однак концепція реально доступних варіантів не була прийнята в законі. Цей недолік створюватиме постійну невизначеність і має бути належним чином виправлений.

Положення принципу «витягнутої руки» і наявність ділової мети слід розглядати окремо. Справжня незалежна транзакція може не пройти перевірку ділової мети, і ця помилка не матиме відношення до принципу «витягнутої руки», оскільки він не застосовується до незалежних транзакцій. При здійсненні неконтрольованих операцій з нерезидентами фінансовий результат до оподаткування збільшується на 30 % від вартості продажу (відповідно до п. 140.5.5-1 ст. 140 ПК України). Однак незрозуміло, чи застосовуватиметься це положення транзакцій, які не проходять перевірку бізнес-мети. Контрольована операція може не мати комерційної мети, але все одно відповідає принципу «витягнутої руки» (п. 39.5.4.1 ст. 39 ПК України). Однак відсутність бізнес-мети виключає потребу застосування принципу

«витагнутої руки». Тому відсутність ділової мети тягне за собою невизнання, але не самокоригування, яке може застосовуватися, лише якщо воно не зменшить податкове зобов'язання (ст. 4. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», п. 39.5.4.1 ст. 39 ПК України).

Українське законодавство містить спеціальні правила, що визначають пов'язаних сторін і обмеження капіталізації. Існує виняток щодо порогу участі, який визначає, чи є сторони пов'язаними для цілей трансферного ціноутворення: «одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків (крім міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків, у яких є такі міжнародні фінансові організації)» (п. 14.1.159 ст. 14 ПК України). Встановлений поріг участі 75 % для міжнародних фінансових організацій не можна вважати виправданим. Адже українська філія такої фінансової установи (наприклад, комерційний банк) підлягає регулярному податку на прибуток і може мати ті самі стимули переміщувати прибутки закордон, отримуючи конкурентну перевагу на внутрішньому ринку. Крім цього, до цих фінансових організацій не застосовується визначення пов'язаних сторін з точки зору контролю через відношення боргу до власного капіталу.

Введені зміни до законодавства істотно ускладняють завдання податкових органів, але не забезпечать досягнення запланованого результату, і не лише в Україні. Проблема в тому, що обсяг регулювання зростає настільки, що реальна проблема взагалі випадає з поля зору. Коли запроваджувався принцип «витагнутої руки», то ставилося завдання про забезпечення відповідності між прибутком кожного суб'єкта і доданою вартістю, створеною його діяльністю. Оцінена ринком додана вартість і є ціна. Тому доцільно концепцію трансферного ціноутворення поширити на оцінку саме доданої вартості, а не обмежуватися прибутком. Прибуток може бути переміщений лише як складова доданої вартості. Причому у новій юрисдикції ця складова буде зарахована до витрат. Тому проблема полягає в оцінці величини доданої вартості, створеної у кожній юрисдикції, і її оподаткуванні за принципом

джерела. У цьому випадку проблема трансфертного ціноутворення зникає взагалі.

Ринкову оцінку доданої вартості можемо вважати альтернативною концепцією трансфертного ціноутворення і принципу «витагнутої руки». Відомо два способи визначення доданої вартості, кожен з яких можна реалізувати двома методами – прямим і непрямим. Ми зосередимо увагу на прямому адитивному (балансовому) методі, який дає вичерпну відповідь на структуру доданої вартості. Створена додана вартість дорівнює сумі факторних доходів фірми – фонду оплати праці і прибутку (Tait, 1988):

$$ДВ = p + w,$$

де w – фонд оплати праці; p – прибуток; ДВ – додана вартість.

Додана вартість визначає результат діяльності окремого підприємства незалежно від того, чи таке підприємство у складі міжнародної компанії або функціонує незалежно. Очевидно, що для забезпечення повного контролю результатів діяльності кожного підприємства достатньо ознайомитися з податковою декларацією відповідного підприємства.

Додана вартість служить базою ПДВ, прибуток – базою податку на прибуток, фонд оплати праці може становити базу кількох податків, внесків і зборів. Наприклад, в Україні фонд оплати праці є базою єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб і військового збору. Якщо знати ставки податків, внесків і зборів та суму податку, внеску і збору, сплачену до бюджету кожним платником, можна легко обчислити додану вартість.

Щоб одержати справедливую ринкову вартість, слід обчислити суму:

$$СРВ = ДВ + ПДВ + амортизація + витрати.$$

Витрати – це справедлива ринкова вартість результатів попередніх стадій виробничого циклу, які використані у виробництві на кожній наступній стадії.

При застосуванні справедливих ринкових цін поняття «трансфертні ціни» та «взаємопов'язані суб'єкти» зникнуть із правового поля. По-перше, всі ціни стають трансфертними автоматично, жодних інших цін немає, що забезпечує повну реалізацію дій 8–10 пакета ВЕРС. По-друге, справедлива ринкова ціна визначається сумою сплачених податків, внесків і зборів, тому, зменшуючи суму сплачених податків, внесків і зборів, платник одночасно мусить відповідно знизити ціну, тобто кожній ціні відповідає цілком певна сума сплачених податків. Не можна змінити ціну, не змінюючи відповідно податкову базу. По-третє, не потрібні перехресні перевірки, оскільки

вся інформація для проведення аудиту знаходиться у кожного платника.

Запровадження справедливих ринкових цін забезпечує тотальний автоматичний контроль відповідності цін і сплачених податків, внесків і зборів у межах країни, враховуючи експорт товарів/послуг. Для контролю цін імпорту мають бути запроваджені додаткові механізми. На території Європейського Союзу запровадження справедливих ринкових цін здійснюється просто: маючи уніфіковану систему ПДВ, можна автоматично уніфікувати і структуру ціни. Для цього достатньо об'єктом оподаткування ПДВ визначити додану вартість, яка дорівнює сумі факторних доходів фірми – фонду оплати праці і прибутку, та визначити поняття «справедлива ринкова вартість».

ВИСНОВКИ. Досліджено зміни, внесені до ПК України для імплементації пакета BEPS (дії 8–10) щодо трансфертного ціноутворення. Вказано на недоліки цих змін та запропоновано уточнення, які дозволяють покращити законодавство. Водночас наголошено на концептуальних недоліках трансфертного ціноутворення

та необхідності альтернативних рішень існуючих проблем.

Законна та реалістична альтернатива трансфертного ціноутворення існує. Її суть полягає в тому, щоб відмовитися від намагань контролювати ціни, а зосередитися на визначенні структури цін, тобто з'ясувати, які складові визначають ціну. А це на порядок легше, ніж намагатися контролювати 50 % світової торгівлі пов'язаних сторін, порівнюючи їх ціни з рештою 50 % у торгівлі між формально незалежними сторонами. Такий підхід зможе забезпечити міжнародний консенсус та повністю усунути навіть теоретичну можливість подвійного оподаткування чи подвійного неоподаткування. У законодавстві слід визначити об'єкт оподаткування – додану вартість та її складові – фонд оплати праці і прибуток – та запровадити оподаткування за принципом джерела. Визначаючи ціну на підставі ринкової оцінки доданої вартості, пропонуємо виключити поняття «трансфертні ціни». У такому разі всі ціни стануть контрольованими, причому контроль забезпечуватиметься автоматично.

СПИСОК БІБЛІОГРАФІЧНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2020. 470 с.
2. Barker J., Asare K., Brickman S. Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *Journal of Applied Business Research*. 2017. Vol. 33, No. 1. Pp. 9–16. DOI: <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i1.9863>.
3. Bratta B., Santomartino V., Acciari P. Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: Anon-linear response to tax rate differentials. *Working Paper*. 2021. No. 11. URL: <https://ideas.repec.org/p/ahg/wpaper/wp2021-11.html> (дата звернення: 05.01.2024).
4. Chand V., Turina A., Ballivet L. Profit allocation within MNEs in light of the ongoing digital debate on pillar one: A 2020 compromise? *World Tax Journal*. 2020. Vol. 12, No. 3. Pp. 565–630. DOI: <https://doi.org/10.59403/3erex4g>.
5. Clausing K. The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. *National Tax Journal*. 2016. Vol. 69, No. 4. Pp. 905–934.
6. Collier R., Andrus J. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS. Oxford : Oxford University Press, 2017. 306 p. DOI: <https://doi.org/10.1093/law/9780198802914.001.0001>.
7. De Mooij R., Liu L., Prihardini D. An Assessment of Global Formula Apportionment. *Working Paper*. 2019. No. 213. URL: <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2019/wpiea2019213-print-pdf.ashx> (дата звернення: 05.01.2024).
8. Devereux M. P., Vella J. Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax*. 2018a. Vol. 46, Iss. 7. Pp. 550–559. DOI: <https://doi.org/10.54648/taxi2018056>.
9. Devereux M., Vella J. Taxing the digitalised economy: targeted or system-wide reform. *British Tax Review*. 2018b. Iss. 4. Pp. 387–406.
10. Fuest C., Hugger F., Neumeier F. Corporate profit shifting and the role of tax havens: Evidence from German country-by-country reporting data. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2022. Vol. 194. Pp. 454–477. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2021.11.016>.
11. Garcia-Bernardo J., Janský P., Tørsløv T. Multinational corporations and tax havens: Evidence from country-by-country reporting. *International Tax and Public Finance*. 2021. Vol. 28, Iss. 8. Pp. 1519–1561. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09639-w>.
12. Garcia-Bernardo J., Janský P., Zucman G. Did the Tax Cuts and Jobs Act Reduce Profit Shifting by US Multinational Companies? // National Bureau of Economic Research : сайт. May 2022. URL: <http://www.nber.org/papers/w30086> (дата звернення: 05.01.2024).
13. Lagodiienko N., Yakushko I. Digital innovations in taxation: bibliometric analysis. *Marketing and Management of Innovations*. 2021. No. 3. Pp. 66–77. DOI: <https://doi.org/10.21272/mmi.2021.3-06>.

14. Nessa M. L., Persson A., Song J. Z., Towery E., Vernon M. The Effect of U.S. Country-by-Country Reporting on U.S. Multinationals' Tax-Motivated Income Shifting and Real Activities. October 2022 // SSRN : сайт. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.4130818>.

15. Tait A. Value Added Tax: International Practice and Problems. Washington, USA : International Monetary Fund, 1988. 467 p. DOI: <https://doi.org/10.5089/9781557750129.071>.

16. The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal / M. P. Devereux, F. Bares, S. Clifford et al. Oxford : Oxford University Centre for Business Taxation, 2020. 68 p.

17. Tørsløv T., Wier L., Zucman G. The Missing Profits of Nations. *The Review of Economic Studies*. 2023. Vol. 90, No. 3. Pp. 1499–1534. DOI: <https://doi.org/10.1093/restud/rdac049>.

Надійшла до редакції: 10.01.2024

Прийнята до опублікування: 26.03.2024

REFERENCES

1. Barker, J., Asare, K., & Brickman, S. (2017). Transfer pricing as a vehicle in corporate tax avoidance. *Journal of Applied Business Research*, 33(1), 9–16. <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i1.9863>.

2. Bratta, B., Santomartino, V., & Acciari, P. (2021). Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: Anon-linear response to tax rate differentials. *Working Paper*, 11. <https://ideas.repec.org/p/ahg/wpaper/wp2021-11.html>.

3. Chand, V., Turina, A., & Ballivet, L. (2020). Profit allocation within MNEs in light of the ongoing digital debate on pillar one: A 2020 compromise? *World Tax Journal*, 12(3), 565–630. <https://doi.org/10.59403/3erex4g>.

4. Clausing, K. (2016). The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. *National Tax Journal*, 69(4), 905–934.

5. Collier, R., & Andrus, J. (2017). *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/law/9780198802914.001.0001>.

6. De Mooij, R., Liu, L., & Prihardini, D. (2019). An Assessment of Global Formula Apportionment. *Working Paper*, 213. <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2019/wpia2019213-print-pdf.ashx>.

7. Devereux, M. P., & Vella, J. (2018a). Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax*, 46(7), 550–559. <https://doi.org/10.54648/taxi2018056>.

8. Devereux, M. P., Bares, F., Clifford, S. et al. (2020). *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*. Oxford University Centre for Business Taxation.

9. Devereux, M., & Vella, J. (2018b). Taxing the digitalised economy: targeted or system-wide reform. *British Tax Review*, 4, 387–406.

10. Fuest, C., Hugger, F., & Neumeier, F. (2022). Corporate profit shifting and the role of tax havens: Evidence from German country-by-country reporting data. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 194, 454–477. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2021.11.016>.

11. Garcia-Bernardo, J., Janský, P., & Tørsløv, T. (2021). Multinational corporations and tax havens: Evidence from country-by-country reporting. *International Tax and Public Finance*, 28(8), 1519–1561. <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09639-w>.

12. Garcia-Bernardo, J., Janský, P., & Zucman, G. (2022, May). *Did the Tax Cuts and Jobs Act Reduce Profit Shifting by US Multinational Companies?* National Bureau of Economic Research. <http://www.nber.org/papers/w30086>.

13. Hretsa, Ya. V. (2020). *Content, legal means and limits of tax planning: foreign experience and Ukrainian practice* [Doctoral dissertation, Uzhhorod National University].

14. Lagodiienko, N., & Yakushko, I. (2021). Digital innovations in taxation: bibliometric analysis. *Marketing and Management of Innovations*, 3, 66–77. <https://doi.org/10.21272/mmi.2021.3-06>.

15. Nessa, M. L., Persson, A., Song, J. Z., Towery, E., & Vernon, M. (2022, October). *The Effect of U.S. Country-by-Country Reporting on U.S. Multinationals' Tax-Motivated Income Shifting and Real Activities*. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4130818>.

16. Tait, A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781557750129.071>.

17. Tørsløv, T., Wier, L., & Zucman, G. (2023). The Missing Profits of Nations. *The Review of Economic Studies*, 90(3), 1499–1534. <https://doi.org/10.1093/restud/rdac049>.

Received the editorial office: 10 January 2024

Accepted for publication: 26 March 2024

SERHII STEPANOVYCH PYROHA,

*Candidate of Law, Associate Professor,
Augustin Voloshin Carpathian University,
Department of Jurisprudence and Canon Law;
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7093-3207>,
e-mail: sergiipyroha@meta.ua*

**TRANSFER PRICING REFORMS IN THE CONTEXT OF BEPS: CHALLENGES
REMAIN**

The presence of affiliated entities in different countries and the independence of tax systems make it easy to shift profits from jurisdictions with high corporate tax rates to jurisdictions with low rates. Transfer prices and the arm's length principle are used to prevent profit shifting. The article identifies the peculiarities of transfer pricing reform in the context of the BEPS plan, analyses changes to Ukrainian legislation and opportunities for its improvement.

The article analyses the amendments to the Tax Code of Ukraine aimed at ensuring the implementation of the BEPS plan. The shortcomings of these amendments are outlined and amendments are proposed to improve the legislation. The author also examines the compliance with the BEPS guiding principle, which provides for the taxation of profits where profit-generating economic activities are carried out and where value is created. It is established that the amendments to the Tax Code of Ukraine do not ensure the implementation of this principle.

In addition to the problems of practical implementation of the provisions of legislation, the article identifies conceptual shortcomings of the proposed improvements to the transfer pricing methods, which practically do not ensure the achievement of the set goals. An alternative method of pricing based on the market assessment of value added, which is determined by the sum of the firm's factor income, wages and profits, is substantiated. Instead of the concept of "transfer price", the concept of "fair market price" is introduced, which is determined by the sum of value added, depreciation and expenses, representing the added value of all previous stages of the production and/or distribution cycles. The proposed approach excludes the concepts of "affiliated entities", "transfer prices" and "arm's length principle". The existence of a unified system of value added tax in the European Union allows for the unification of the tax system in terms of direct and indirect taxes as a result of the introduction of fair market prices. Amendments to the legislation have been proposed to allow for automatic solution of the following tasks.

Key words: *affiliated entities, arm's length principle, business purpose, added value, fair market price.*

Цитування (ДСТУ 8302:2015): Пирога С. С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека*. 2024. № 1 (92). С. 163–172. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.

Citation (APA): Pyroha, S. S. (2024). Transfer pricing reforms in the context of BEPS: challenges remain. *Law and Safety*, 1(92), 163–172. <https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15>.