

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.04.64>

## ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ

**Мельник О.П.,**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового та податкового права  
Державного податкового університету  
ORCID: 0000-0001-8946-1337*

### **Мельник О.П. Трансфертне ціноутворення при здійсненні контрольованих операцій платниками податків.**

Дана стаття присвячена дослідженню окремих аспектів контролю податкової служби за здійсненням контрольованих операцій платниками податків. Резюмуються основні критерії операцій, що підпадають під контрольовані. Акцентується увага на тому, що контрольовані операції перебувають під пильною увагою податкових органів. Це операції учасниками яких є нерезиденти та вони впливають на фінансовий результат платників податків та здійснюються: з пов'язаними особами – нерезидентами; з нерезидентами, які зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях; з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до відповідного переліку; через комісіонерів-нерезидентів; між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Оскільки транскордонне ціноутворення є одним із способів мінімізації податків, це посилює зацікавленість контролюючих органів.

Звертається увага, як на вид контрольованих операцій, так і дохід, отриманий платником податків за результатами діяльності, що має розглядатися в комплексі.

Зосереджується увага, що головним елементом перевірки контрольованої операції є правильне формування ціни. При цьому, для перевірки використовується принцип «витягнутої руки». Податковий кодекс України чітко визначає умови за якими операції визнаються такими, що не відповідають зазначеному принципу. Автор наголошує, що у випадку порушення даного принципу, здійснюється коригування фінансового результату, що тягне за собою донарахування податку.

Додатково увага спрямовується на наявність ділової мети (розумної економічної причини) контрольованої операції, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект переважно передбачає приріст активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення

умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Платники податків повинні орієнтуватися на правильне формування ціни, не лише як підстави уникнення податкового правопорушення, але і здійснення правильного податкового планування.

**Ключові слова:** транскордонні операції, контрольовані операції, трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, принципи витягнутої руки, мінімізація оподаткування, звітування платників податків.

### **Melnyk O.P. Transfer pricing in controlled transactions by taxpayers.**

This article is devoted to the study of certain aspects of control by the tax service over the implementation of controlled transactions by taxpayers. The author summarises the main criteria for transactions that fall under controlled transactions. The author emphasises that controlled transactions are under close scrutiny of the tax authorities. These are transactions involving non-residents and affecting the financial result of taxpayers and are carried out: with related non-residents; with non-residents registered in low-tax jurisdictions; with non-residents whose legal form is included in the relevant list; through non-resident commission agents; between a non-resident and its permanent establishment in Ukraine. Since cross-border pricing is one of the ways to minimise taxes, this increases the interest of the controlling authorities.

Attention is drawn to both the type of controlled transaction and the income received by the taxpayer based on the results of the activity, which should be considered in the complex.

It is emphasised that the main element of the controlled transaction audit is the correct pricing. In this case, the arm's length principle is used for the audit. The Tax Code of Ukraine clearly defines the conditions under which transactions are recognised as not complying with this principle. The author emphasises that in case of violation of this principle, the financial result is adjusted, which entails additional taxation.

In addition, attention is focused on the existence of a business purpose (reasonable economic reason) for the controlled transaction, which can only be present if the taxpayer intends to obtain an economic effect as a result of economic activity. The economic effect mainly implies an increase in the taxpayer's assets and/or their value, as well as the creation of conditions for such an increase (preservation) in the future.

Taxpayers should focus on the correct pricing not only as a basis for avoiding a tax offence, but also for proper tax planning.

**Key words:** cross-border transactions, controlled transactions, transfer pricing, related parties, arm's length principles, tax minimisation, taxpayer reporting.

**Постановка проблеми.** Можливість організувати господарську діяльність за межами території України, або необхідність спрямування власних коштів особам, які знаходяться за кордоном є невід'ємними умовами ведення бізнесу. Такий рух коштів охоплюється поняттям транскордонний переказ, тобто рух коштів від однієї фізичної чи юридичної особи до іншої з одного банку чи фінансової установи однієї країни в іншій.

Для забезпечення стабільного функціонування економіки та банківської системи, особливо в умовах війни, Національний банк України постійно вживає заходи щодо обмеження транскордонних операцій. Окрім НБУ, операції учасниками яких є нерезиденти, не залишаються поза увагою податкових органів.

В сфері господарської діяльності є частина операцій, які підлягають особливому контролю. Ними можуть стати відносини пов'язані з обміном товарів, наданням послуг, фінансовим операціями та іншими видами діяльності. На сьогоднішній день транскордонні операції підлягають контролю в зв'язку за запобіганням витоку фінансових активів за межі України. З метою уникнення заниження податкових зобов'язань та забезпечення прозорості – такі операції підлягають контролю з боку органів державної податкової служби. Транскордонні операції між взаємопов'язаними особами є одним із актуальних напрямків здійснення податкового контролю пов'язаного з протидією мінімізації податкових зобов'язань. Це сприяє недопущенню заниження трансфертних цін. А тому, платники податків повинні чітко розуміти критерії, які відносять господарську операцію до групи контрольованих. Адже трансфертне ціноутворення є одним із способів мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переведення податкової бази на особу, що перебуває в більш сприятливому податковому режимі. Це підвищує зацікавленість даним інститутом податкового права та актуальність даного питання.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Істотний внесок у дослідження процесів трансфертного ціноутворення зроблено вітчизняними авторами, такими як Гречко А., Дзюба П., Кармаліта М., Колдовський М., Круковська Л., Олійник Н., Товкун Л., Черевко О., Прокопенко А., Селезень П. та інші.

Правильне формування ціни є основою здійснення якісного податкового планування, що є орієнтиром в діяльності підприємств. Тому, актуальність даної сфери лише зростає з часом і потребує наукового пошуку.

**Метою даної статті** є розкриття видів господарських операцій, які підпадають під категорію контрольовані, аналіз сутності трансфертного ціноутворення при здійсненні податкового контролю за ними.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до вимог ст. 39 Податкового кодексу України [5] – контрольованими операціями є господарські операції між суб'єктами господарювання, які контролюються податковими органами та які впливають на фінансовий результат платників податку на прибуток.

Суб'єкти господарювання, які ведуть транскордонні операції підпадають під один із основних напрямків податкового контролю. Тому, важливо розуміти чи підпадає та чи інша операція під поняття контрольована.

Такі операції є або потенційно можуть бути частиною механізму виводу й розподілу капіталу з метою оптимізації податку на прибуток, зокрема через трансфертне ціноутворення. Наприклад, через застосування занижених цін при експорті можна спрямувати більшу частину прибутку підприємства тієї країни, яка має меншу ставку податку на прибуток. У разі визнання операції контрольованою суб'єкту господарювання доведеться виконати низку дій, зокрема подати спеціальну звітність по ним [2].

Контрольованими є господарські операції платників податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. Контрольованими операціями є:

а) Господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами.

Відповідно пункту 14.1.159 статті 159 ПКУ [5], 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:

– для юридичних осіб: одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків); одна і та сама юридична або фізична особа безпосередньо та/або опосеред-

ковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 25 і більше відсотків; одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноособових виконавчих органів кожної такої юридичної особи; та інші;

– для фізичної особи та юридичної особи: фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків; фізична особа має право призначати (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або та інші;

– для фізичних осіб – чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

б) Зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів.

в) Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав.

Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045 [3]. Під час визначення переліку держав (територій) таких держав враховуються такі критерії:

– держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або в яких особливості розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) або сплачувати його за ставкою, на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні;

– держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;

– держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

г) Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є по-

датковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України

Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480 [4].

Слід зауважити, що контрольовані операції можуть бути лише з нерезидентами. У суб'єктів господарювання, які не є платниками податку на прибуток та ті, у яких взагалі не має операцій з нерезидентами не може бути контрольованих операцій.

Однією з ключових тем у сфері податкового законодавства є критерії, що дозволяють ідентифікувати контрольовані операції. Згідно з нормами Податкового кодексу України, існують специфічні показники, за якими можна класифікувати угоду як контрольовану.

Відповідно до підпункту 39.2.1.7 Податкового кодексу, для визначення контрольованої операції необхідно враховувати одночасно наступні фактори: якщо загальний дохід платника податку на прибуток протягом річного звітного періоду перевищує 150 млн грн.; якщо сума операцій платника податку на прибуток з окремим контрагентом за річний період складає більше ніж 10 млн грн. Господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій перевищує 10 млн. грн (за врахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Сама необхідність регулювання контрольованих операцій ставить за мету здійснення боротьби з оптимізацією податків. Адже при нарахуванні податків в основу буде покладено ціна, яка має відповідати ринковій. Від ціни товару за даними господарськими операціями буде залежати правильне нарахування податків. Тому для операцій, які підпадають під критерій контрольованих, обов'язково перевіряється правильність встановлення ціни, що дозволяє перевірити правильність, повноту нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. Господарська діяльність між такими суб'єктами містить достатню кількість ризиків, а саме, які полягають у правильному визначенні ціни на товар.

Визначення ціна здійснюється за принципами трансфертного ціноутворення. Трансфертне ціноутворення – це система визначення звичай-

ної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 Податкового кодексу України контрольованими.

Слід наголосити, що маніпулювання цінами у внутрішньохолдингових операціях призводить не лише до перерозподілу прибутку між залежними компаніями, але й до переміщення податкових баз між країнами. У результаті між державами виникає податкова конкуренція. Світова фінансово-економічна криза призвела до зростання дефіциту бюджетів держав. У пошуках додаткових доходів уряди вживають заходів щодо стягнення резервів до системи податкового адміністрування [1, с. 121].

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначити обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки».

Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «втягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях.

Згідно з пп. 39.2.1.8 ПКУ [5], умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «втягнутої руки»:

– якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, ціна вважається такою, що відповідає принципу «втягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна (націнка) продажу або індикативна ціна. У такому разі ціна операції, що відповідає принципу «втягнутої руки», визначається відповідно до цієї статті, але не може бути меншою за мінімальну ціну (націнку) або індикативну ціну та більшою за максимальну ціну (націнку);

– якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «втягнутої руки» для цілей оподаткування;

– у разі проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого визначена законом, умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), визнаються такими, що відповідають принципу «втягнутої руки»;

– якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «втягнутої руки».

При виявленні в процесі перевірки відхилення від принципу «втягнутої руки» або якщо платник податку не може довести дотримання даного принципу – здійснюються коригування фінансового результату з можливим донарахування податку на прибуток.

Наступне, на що обов'язково звернуть увагу податкові органи – наявність ділової мети контрольованої операції. Якщо буде визнають контрольовану операцію такою, що не має ділової мети, то наслідком буде також проведення збільшення фінансового результату на суму такої операції і відповідно донарахування податків (пп. 39.2.2.12 ПКУ).

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 (пп. 14.1.231 ПКУ).

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.

Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо: головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків; у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Перевірки з трансфертного ціноутворення стають дещо жорсткішими. Платники податків та посередники (консультанти, юристи, банки, страхові компанії, аудиторів та інші особи), які залучені в процеси планування, розробки та організації таких операцій, що можуть призвести до завищення витрат або заниження доходів, а це впливатиме на показники розміру оподаткування, зобов'язані звітувати про такі операції органам державної податкової служби.

**Висновки.** Контрольовані операції мають

велике значення в питанні податкового контролю: це пов'язано з поданням звітності про такі операції та правильне формування ціни. Важливим залишається фактор наявності ділової мети контрольованої операції. Здійснюючи податкову перевірку органи державної податкової служби проводять оцінку всіх критеріїв відповідності і при виявленні порушень проводять корегування фінансового результату з подальшим нарахуванням податків. Трансфертне ціноутворення дозволяє захистити податкові інтереси та стимулювати міжнародну торгівлю.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки. Юридичні науки*. 2016. Том 168. С. 120–123. URL: <https://core.ac.uk/reader/149248662>.
2. Онищенко В. Контрольовані операції: критерії визнання. 2021. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7221-kontrolovan-operats>.
3. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n10>.
4. Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#n8>.
5. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.