

DOI: <http://dx.doi.org/10.30970/ves.2024.66.0.6615>

УДК [657.1:338.5.024.3:336.221-049.5](477):[658.1:339.727.22]:342.77

JEL D400; F230; H260; H560; M400; N400

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ: АНАЛІЗ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Семен Матковський, Наталія Струк

*Львівський національний університет імені Івана Франка,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
e-mail: semen.matkovskyy@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0001-9579-3039
e-mail: nataliya.struk@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0002-1933-265X*

Анотація. Доведено, що трансфертне ціноутворення має відповідати національним і міжнародним стандартам. Воєнний стан створює нові виклики для трансфертного ціноутворення, керівники компаній повинні вміти адаптуватися до мінливих умов зовнішнього середовища. Це актуалізує тему дослідження. Мета публікації – проаналізувати стан трансфертного ціноутворення в Україні для виокремлення перспектив його розвитку. Об'єктом дослідження обрано процес розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. Авторами використані методи теоретичного узагальнення, емпіричного дослідження, систематизації, аргументації, порівняння, аналізу. Результати дослідження дали змогу розкрити основні напрями та перспективи розвитку трансфертного ціноутворення в Україні, зокрема в умовах дії воєнного стану. Наукова значимість дослідження полягає у систематизації напрацювань учених стосовно розкриття ідей розвитку трансфертного ціноутворення, що дало змогу представити його основні напрями. Практична цінність дослідження полягає у характеристиці прикладних аспектів розвитку трансфертного ціноутворення, пошуку нових можливостей для удосконалення процедур його регулювання в екстремальних умовах війни.

Сформульовано висновки про те, що постійна робота над удосконаленням системи трансфертного ціноутворення, відповідно до міжнародних стандартів, включаючи впровадження правил GAAR, свідчить про прагнення України до підвищення прозорості та ефективності податкової системи. Основні напрями перспективного розвитку трансфертного ціноутворення в Україні: удосконалення інституту контрольованих іноземних компаній; покращення технології обробки інформації щодо трансфертних цін і автоматизації процесу відбору платників податків; запровадження обміну звітами між країнами; повноцінне дотримання міжнародних стандартів BEPS.

Ключові слова: бізнес, війна, воєнний стан, компанії, країни, оподаткування, податки, перспективи, розвиток, трансфертне ціноутворення.

Постановка проблеми. Дедалі більше українських компаній виходять на світовий ринок і стають частинами міжнародних груп. Тому трансфертне ціноутворення має відповідати національним і міжнародним стандартам. Воєнний стан в Україні

спричинив значні економічні потрясіння, що впливають на фінансові результати компаній, їх операційну діяльність та ланцюги постачання. Це створює нові виклики для трансфертного ціноутворення, адже керівники компаній повинні вміти адаптуватися до мінливих умов зовнішнього середовища. Такі обставини суттєво впливають і на транскордонні операції та потребують перегляду трансфертних цін.

Під час воєнного стану керівники компаній намагаються мінімізувати витрати, а правильне встановлення цін на внутрішньогрупові операції може допомогти уникнути подвійного оподаткування та знизити податкові зобов'язання. Тому трансфертне ціноутворення має важливе значення у цьому процесі.

З іншого боку, повномасштабне вторгнення росії в Україну ускладнює контроль податковими органами процедури дотримання правил трансфертного ціноутворення. Це створює ризики виникнення порушень, які призводять до штрафів та інших санкцій.

В умовах воєнного стану державні органи влади активізували внесення змін до податкового законодавства і регулювання питань трансфертного ціноутворення, що дає змогу забезпечити додаткові надходження до бюджету. Важливо вчасно відстежувати й реагувати на такі зміни й оперативного впроваджувати їх у діяльність.

Зрештою, планування дій щодо трансфертного ціноутворення має враховувати не лише поточну ситуацію, але й перспективи післявоєнного відновлення економіки. Адміністративний персонал компаній повинен бути готовим до потенційного зростання попиту та швидкого реагування на мінливість ринку.

Таким чином, аналіз і перспективи розвитку трансфертного ціноутворення в умовах воєнного стану в Україні є важливим для розуміння як поточних викликів, так і довгострокових орієнтирів функціонування бізнесу й економіки країни загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У теперішніх надскладних умовах війни важливо повсякчас шукати рівновагу між підтримкою бізнесу з боку держави, змогою розвивати обороноздатність країни та вчасним реагуванням на виведення ресурсів з країни. Такий пошук може бути успішним, якщо поєднати зусилля науковців, практиків і державних посадовців для вирішення проблем на шляху до відновлення країни, вдалої правової інтеграції у міжнародний простір бізнесу.

Слушним є твердження Кононенко Л.В., Назарової Г.Б., Шишкіної Т.М. про те, що глобалізаційні процеси зумовлюють орієнтацію міжнародного бізнесу на соціальну відповідальність. А «ефективне функціонування соціально відповідального бізнесу можливе лише за умови тісної і продуктивної підтримки держави та суспільства» [1].

Процедурі, правилам і регулюванню трансфертного ціноутворення присвячено багато праць вчених. Серед останніх досліджень українських вчених варто згадати: Левицьку С., Лівенду К., Мискіна Ю., Михальську О., Муравського О., Параницю Н., Степаненко О., Травінську С., Скорик М.

Зокрема, Муравський О. доволі детально дослідив методичний інструментарій для ухвалення управлінських рішень з трансфертного ціноутворення. Позитивним є те, що науковець застосував комплексний підхід до вивчення цього питання. Він слушно поділяє дослідників на таких, що розглядають процес трансфертного ціноутворення у системі управлінського обліку та інших, які вивчають такий процес у податковій

системі. Щоправда, подання методів трансфертного ціноутворення в управлінському обліку згаданим автором є дещо не повним. Адже він згадує лише про визначення трансфертних цін на основі «ринкових цін, на основі собівартості, визначеної за методами маржинальних/стандартних/повних витрат або на подвійній основі, та на основі контрактних цін» [2]. Далі описує трансфертне ціноутворення в податковій системі та згадує методи «порівняльної неконтрольованої ціни (як продаж); ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілу прибутку» [2]. Хоча в системі управлінського обліку доволі широко застосовують методiku «витрати плюс».

Левицька С.О. та Лівенда К.О. детально проаналізували законодавчі аспекти регулювання трансфертного ціноутворення для суб'єктів господарювання України; розглянули методи формування трансфертної ціни та функціональні особливості процесів трансфертного ціноутворення. Заслужують на увагу запропоновані авторами «альтернативи аналітичного обліку для поетапного формування ціни на основі дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу» [3]. Автори у лаконічному форматі розкрили питання документального оформлення трансфертного ціноутворення для українських підприємств, а також вплив законодавчих змін на організацію бухгалтерського обліку та звітності з трансфертного ціноутворення.

Схеми ухилення від сплати податків та методи боротьби з шахрайськими схемами в Україні, відповідно до чинного законодавства, доволі детально опрацювали Степаненко О., Травінська С. і Михальська О. [4]. Також автори охарактеризували трирівневу структуру документації з трансфертного ціноутворення, що застосовується для контролю над операціями в межах міжнародних груп компаній.

Цікавими є напрацювання, які зробили Мискін Ю., Скорик М., Параниця Н. стовно концептуальних підходів до трансформації політики трансфертного ціноутворення компаній з урахуванням цілей стратегії сталого розвитку. Виокремивши сфери дотику питань оподаткування і сталого розвитку, автори обґрунтували «гіпотезу, що розвиток концепції сталого розвитку повинен бути інтегрований в усі політики компанії, політику трансфертного ціноутворення зокрема» [5]. Слушними є твердження авторів, що «перегляд політики трансфертного ціноутворення з орієнтацією на сталий розвиток може забезпечити високу додану вартість в ланцюжку створення вартості міжнародної групи компаній» [5].

Іноземні автори теж доволі у широкому форматі розкривають процеси трансфертного ціноутворення.

Saskia Kohlhase, Jacco L. Wielhouwer дослідили роль головного офісу й бізнес-одиниць багатонаціональної корпорації у зниженні податку на прибуток і тарифних платежів через внутрішні трансфертні ціни в міжнародній торгівлі. Використавши конфіденційні дані про трансфертні ціни великої транснаціональної корпорації (ТНК), автори продемонстрували, як різні елементи внутрішніх трансфертних цін (встановлених головним офісом і бізнес-одиницями), відрізняються від зовнішніх цін. Автори доводять, що структурні бізнес-одиниці роблять більший внесок у податкове планування, ніж головний офіс [6].

Інші науковці розглядають вплив якості внутрішньої інформації та управління інформаційними технологіями на економію корпоративних податків [7]. Чимало вчених

доводять, що ухилення від сплати податків може збільшити грошові потоки фірми, з одного боку, але також збільшити трансакційні витрати, інформаційний ризик, ризик перевірки податковими органами, – з іншого боку [8].

Gauß P., Kortenhaus M., Riedel N., Simmler M., ґрунтуючись на аналізі «великих даних» про компанії в європейських країнах з високим рівнем оподаткування, доводять, що «жорсткіші положення про трансфертне ціноутворення підвищують ефективні податкові витрати транснаціональних компаній і знижують їхні продажі. Продажі та прибутки національних конкурентів постраждалих фірм значно зростають, тоді як націнки залишаються в основному незмінними» [9].

Останніми роками зустрічається й академічна література, в якій демонструють докази того, що транснаціональне переміщення прибутку є кількісно релевантним явищем [10].

Серед політиків існує тверде припущення, що міжнародне ухилення від сплати податків означає несправедливу конкурентну перевагу для транснаціональних компаній.

Постановка завдання. Значний науковий доробок українських та іноземних вчених упродовж тривалого періоду часу доводить актуальність розвитку дослідження за різними напрямками. Тому, беручи до уваги надскладний етап захисту нашої країни від агресивної росії, головно, метою дослідження є проаналізувати стан трансфертного ціноутворення в Україні для виокремлення перспектив його розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Понад десять років тому національне законодавство України доповнили норми з трансфертного ціноутворення, що стали важливим інструментом протидії ухиленню від оподаткування та забезпечення стабільності дохідної частини бюджету [11].

З 2017 року Україна є активною учасницею Інклюзивної рамкової програми з питань розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що об'єднує понад 100 країн, завданням яких є боротьба з транскордонним ухиленням від сплати податків. У серпні 2019 року Україна ратифікувала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню оподаткованої бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, яка набула чинності у грудні 2019 року. Приєднавшись до Програми розширеного співробітництва в межах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) (з 1 січня 2017 року) Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS – обов'язкові чотири заходи із п'ятнадцяти запропонованих Україною [12]. Внаслідок цього Міністерство фінансів України розробило дорожню карту реалізації Плану дій BEPS (Base erosion and Profit Shifting – розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування) ОЕСР та країн G20.

За цей період в Україні тривала постійна робота над удосконаленням системи трансфертного ціноутворення за правилами міжнародного оподаткування. Триває активна робота над впровадженням правил GAAR (General Anti-Abuse Rule – загальні правила боротьби з ухиленням від оподаткування) до Директиви про материнські та дочірні компанії.

За даними Державної податкової служби України, у період від 2013 р. до 2022 р. платники податків подали понад 24 тис. звітів із трансфертного ціноутворення, що в

середньому складає 2,4 тис. звітів за рік. Обсяг контрольованих операцій за згаданий період склав понад 23 трлн грн (за рік у середньому 2,4 трлн грн) [13]. Детальніше динаміку декларування контрольованих операцій за 2013–2022 роки можна простежити на рис. 1.

У 2021 році обсяг контрольованих операцій сягнув максимального рівня, який реєстрували ще у 2014 році.

У Податковому кодексі України встановлені 4 критерії визначення того, чи є операція контрольованою у трансфертному ціноутворенні, чи ні: суб'єктний склад; вид господарської операції; обсяг операції (вартісні ознаки з окремим контрагентом); обсяг доходу від діяльності компанії, який відображають у бухгалтерському обліку [13].

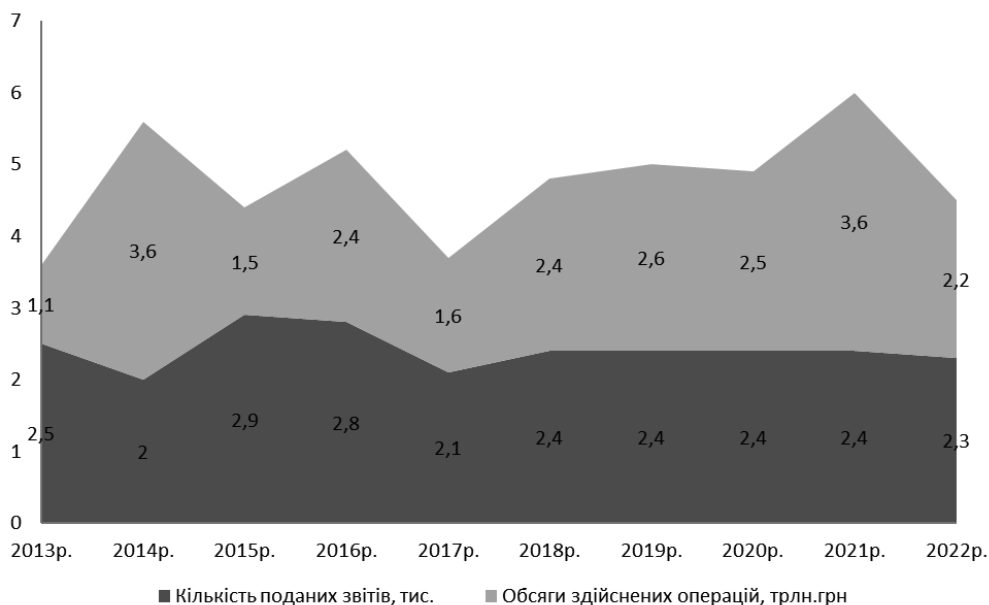


Рис. 1. Динаміка декларування контрольованих операцій в Україні за 2013–2022 роки

Джерело: побудовано авторами за [13]

Перший критерій детально описаний у пп. 39.2.1.1 Податкового кодексу України. Першою та головною ознакою цього критерію є діяльність із пов'язаними особами (компаніями, членами однієї групи).

Другою ознакою першого критерію є наявність господарських операцій із нерезидентами за допомогою комісіонера або посередника (нерезидента комісіонера).

Третя ознака суб'єктного складу – перелік держав, які відповідають вимогам пп. 39.2.1.2 Податкового кодексу України [15]. Проте, існує також перелік згідно пп. 39.2.1.1 Податкового кодексу України, за яким визначають контрагентів особливої організаційно-правової форми, тобто таких, що мають права не сплачувати податок на дохід або корпоративний податок [16].

Четверта ознака суб'єктивного складу – господарські операції між постійним представництвом і материнським підприємством. До цієї ознаки відносять не лише господарські операції, але й внутрішні господарські розрахунки.

Якщо аналізувати підстави віднесення операцій до контрольованих, то у 2022 році, порівняно із 2021 роком структура таких підстав майже не змінилася. Основна питома вага (понад 89%) – це наявність пов'язаних осіб (рис. 2).

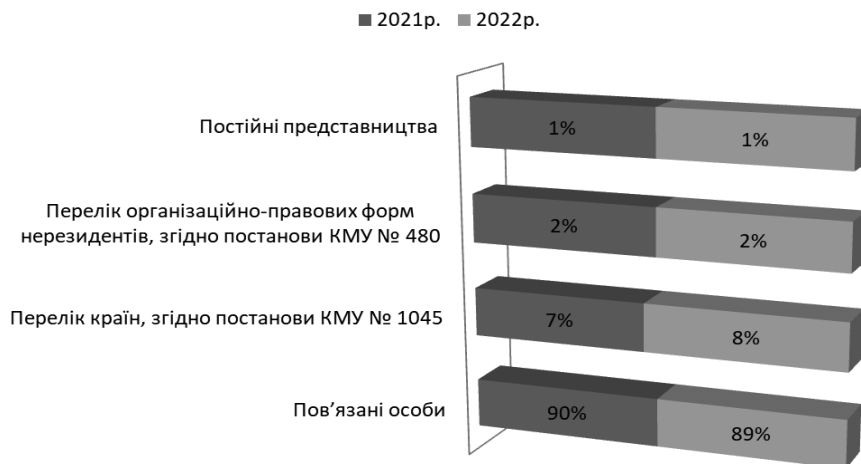


Рис. 2. Підстави віднесення операцій до контрольованих у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17].

Нагадаємо, трансфертна ціна встановлюється на товари або послуги, виготовлені всередині ТНК, або між залежними компаніями, або між підрозділами одного підприємства. Для перевірки таких операцій уповноважені органи застосовують такі методи [18]:

- Метод порівняльної неконтрольованої ціни – вважають пріоритетним, має на меті встановлення відповідності цін, які застосовують в угодах, особливо для «сировинних» товарів (їх перелік встановлений Постановою КМУ №1221 [19]).
- Метод ціни перепродажу – використовують для встановлення відповідності між ціною в угоді з придбання товару та ринковими цінами (зазвичай щодо угод при імпорті товару та щодо цін його майбутнього перепродажу без будь-якої переробки).
- Метод «витрати плюс» – до сукупних витрат платника податків на виробництво або придбання товарів, робіт або послуг, додають нормативний прибуток.
- Метод чистого прибутку – рентабельність в умовах контрольованих операцій, зіставляють з рентабельністю діяльності компаній (конкурентів), що порівнюються, які функціонують в ідентичному ринковому сегменті.

- Метод розподілу прибутку – аналізують розподіл вигоди за результатами контрольованої операції між її сторонами. Спосіб частіше застосовують в угодах з давальницькою сировиною.

Правило, за яким вартість угоди між пов'язаними сторонами повинна відображати умови в операціях між незалежними компаніями називають принципом «витягнутої руки». Тобто головна ідея такого принципу – порівняти контрольовані та неконтрольовані операції, спираючись на критерій податкових вигод, а також проаналізувати всі переваги та недоліки, які вони створюють.

У 2021–2022 роках домінувало застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни під час встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» (рис. 3). На другому місці – метод чистого прибутку.

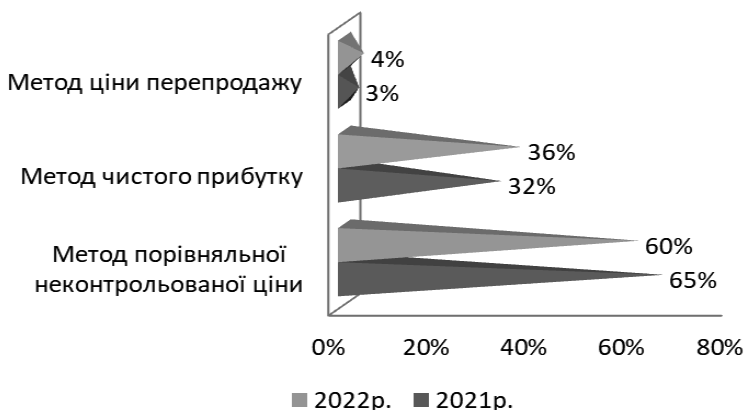


Рис. 3. Методи встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17]

Певні операції, які виконуються між суб'єктами господарювання, контролюються уповноваженими податковими органами, тобто є «контрольованими». До таких відносять усі операції господарського характеру, за підсумками яких може відбуватися завищення витрат, або зниження доходів, що призводить до зниження прибутку та податку на прибуток.

Відповідно до пп. 39.2.1.7 Податкового кодексу України, операцію вважають контрольованою, якщо вона відповідає двом критеріям:

- 1) Загальний дохід платника податку на прибуток за річний звітний період є більшим, ніж 150 млн грн.
- 2) Сума операції платника податку на прибуток із кожним окремим контрагентом за річний звітний період є більшою, ніж 10 млн грн.

Динаміку обсягів контрольованих операцій банківських установ за країнами у 2021–2022 роках зображено на рис. 4, а не банківських установ – на рис. 5.

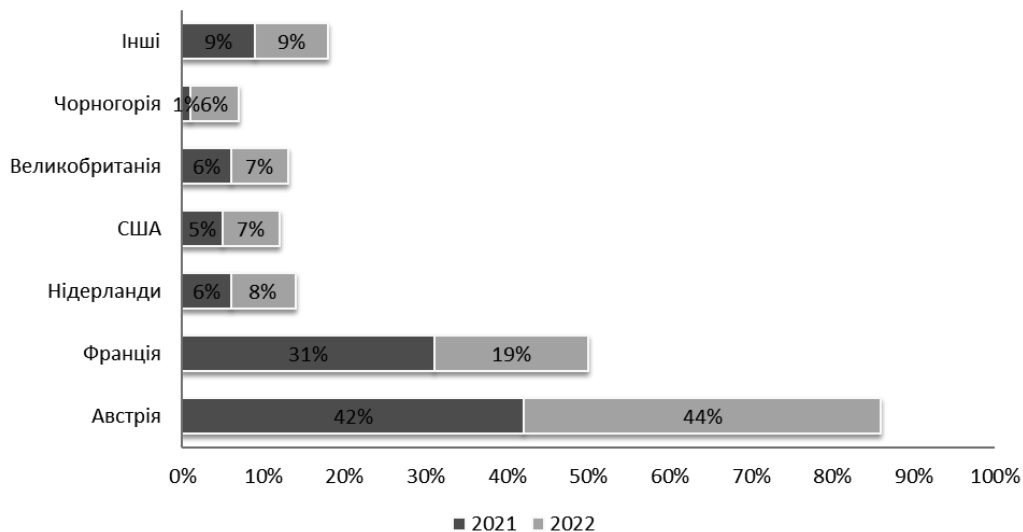


Рис. 4. Динаміка обсягів контрольованих операцій банківських установ за країнами, у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17].

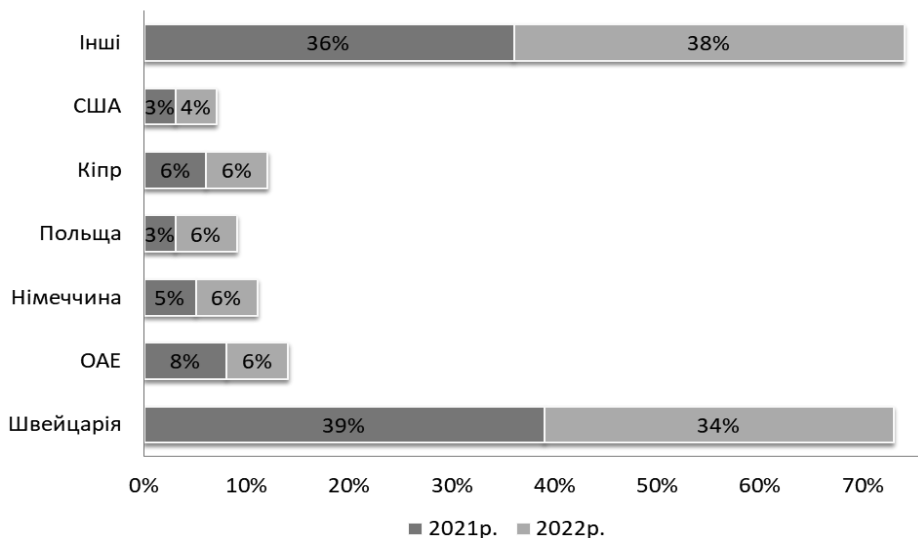


Рис. 5. Динаміка обсягів контрольованих операцій не банківських установ за країнами у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17].

Динаміку обсягів контрольованих операцій за предметами операцій у 2021–2022 роках представлено на рис. 6.

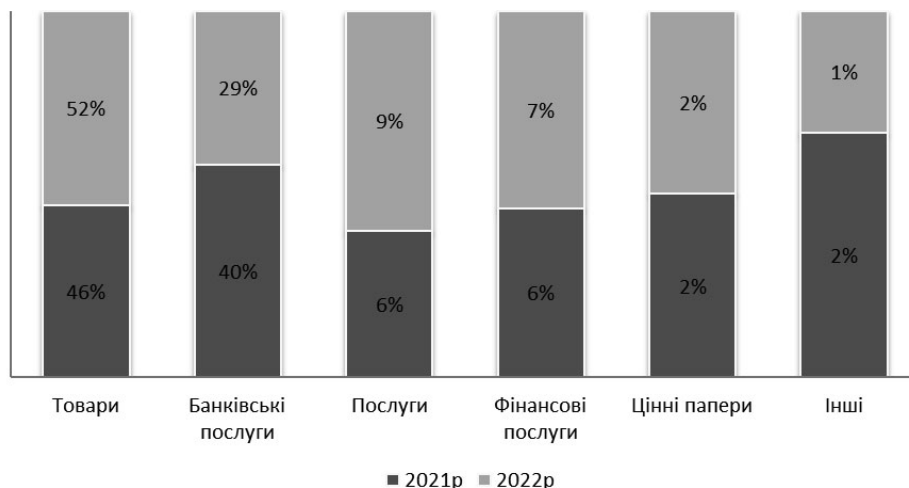


Рис. 6. Динаміка обсягів контрольованих операцій за предметами операцій у 2021–2022 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17].

Аналізуючи динаміку обсягів контрольованих операцій, простежуємо, що найбільшу питому вагу за банківськими установами займають Австрія і Франція, а за небанківськими – Швейцарія. Стосовно динаміки обсягів контрольованих операцій за предметами операцій, то у 2021 році за товарами було 46%, а в 2022 році відбулося їх збільшення на 6 в.п. Доречно зауважити, що питома вага операцій за сировинними товарами становила 19% як у 2021, так і в 2022 році. Натомість за банківськими послугами відбулося зменшення їх питомої ваги у 2022 році на 11 в.п., порівняно із 2021 роком.

Доволі промовистою є географічна структура контрольованих операцій у 2022 році. На рис. 7 зображено географічну структуру контрольованих операцій за товарами. Як за експортом, так і за імпортом домінують операції зі Швейцарією. За експортом відбулося перевищення таких операцій над імпортом на 8 в.п.

Географічну структуру контрольованих операцій за послугами представлено на рис. 8. Тут лідером є Ірландія. Причому різниця між такими операціями за експортом перевищує на 13 в.п. операції за імпортом.

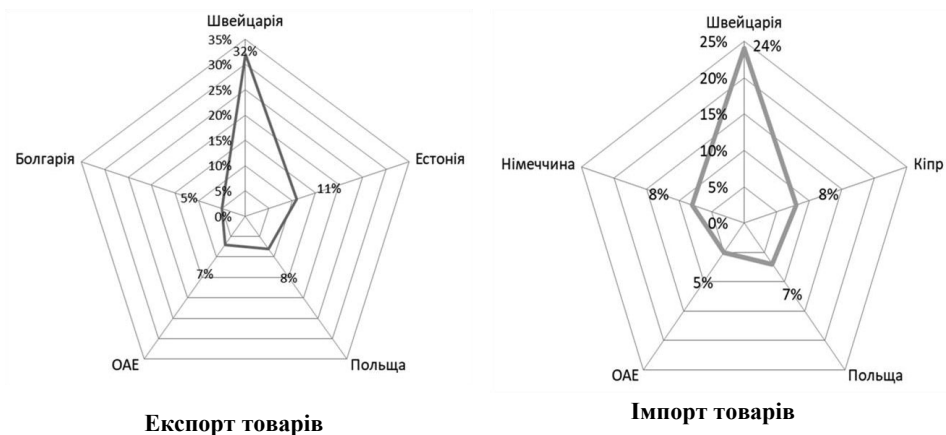


Рис. 7. Географічна структура контрольованих операцій за товарами у 2022 році

Джерело: побудовано авторами за [13]

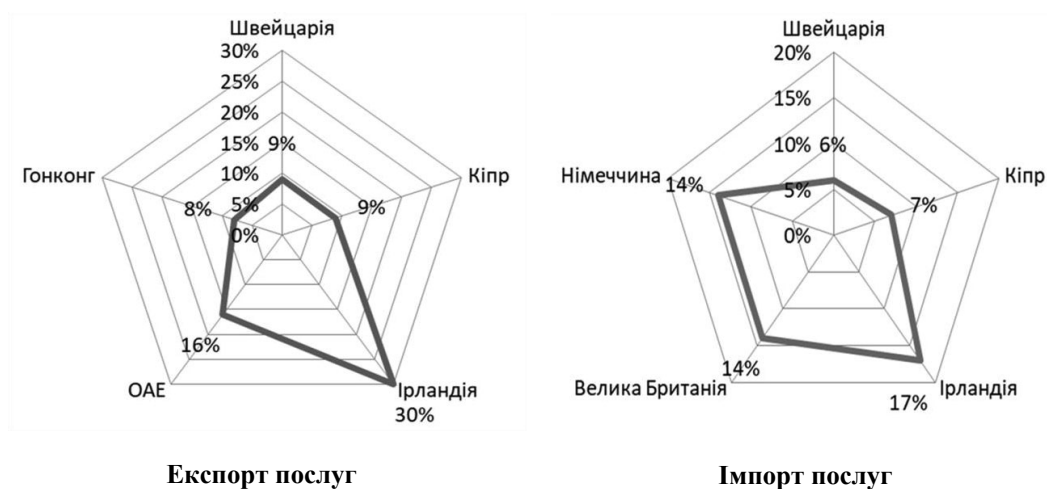


Рис. 8. Географічна структура контрольованих операцій за послугами у 2022 році

Джерело: побудовано авторами за [13]

Також доволі значну питому вагу в контрольованих операціях за експортом послуг займають ОАЕ (16%). За імпортом послуг на другому місці Велика Британія і Німеччина (по 14%).

На рис. 9. зображена географічна структура контрольованих операцій за нематеріальними активами.

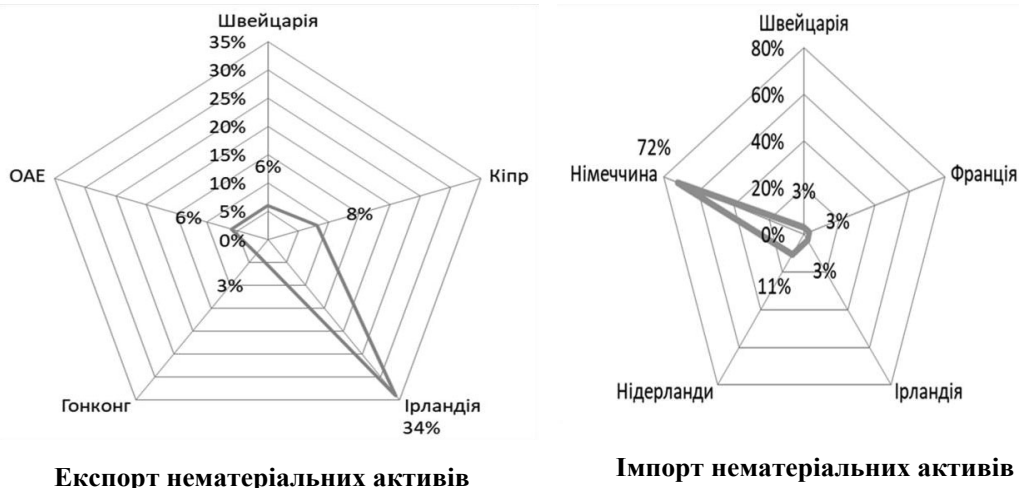


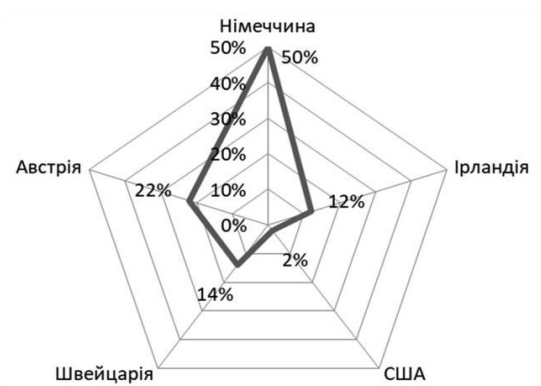
Рис. 9. Географічна структура контрольованих операцій за нематеріальними активами у 2022 році
Джерело: побудовано авторами за [13; 17]

За експортом таких операцій лідером також є Ірландія (34%), а за імпортом – Німеччина (72%). Географічна структура контрольованих операцій за фінансовими послугами продемонстрована на рис. 10. За експортом суттєво домінує Німеччина (50%), 22% належить Австрії, 14% Швейцарії та 12% Ірландії. За імпортом лідером є Кіпр (29%), не суттєво відстає Швейцарія (23%), 15% належить Великій Британії.

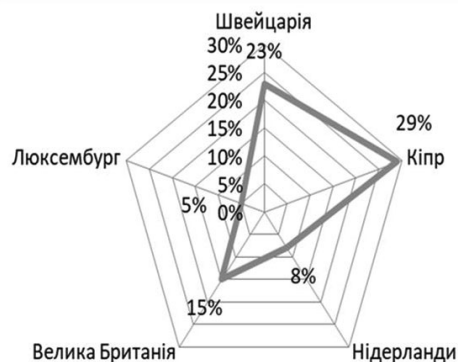
Платники податків – резиденти України, що належать до міжнародної групи компаній (МГК), у випадках, зазначених у пп. 39.4.10 Податкового кодексу України зобов'язані подавати в електронній формі, звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній [14]. Такий звіт подається якщо сукупний консолідований дохід МГК, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передувє звітному, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія МГК, дорівнює або перевищує показник мінімального розміру сукупного консолідованого доходу (еквівалент 750 млн євро).

Відповідно, для резидентів України – материнських компаній МГК першим звітним періодом був 2022 звітний рік, а останнім днем подання – 1 січня 2024 року.

Варто зауважити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану, діють особливі правила притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. У Податковому кодексі України (п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідних положень») зазначено, що «у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, зокрема, щодо подання звітності, він звільняється від передбаченої відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні» [14].



Експорт фінансових послуг



Імпорт фінансових послуг

Рис. 10. Географічна структура контрольованих операцій за фінансовими послугами у 2022 році.

Джерело: побудовано авторами за [13]

На рис. 11 представлений перелік країн материнських компаній, що входили до МГК у 2022 році.

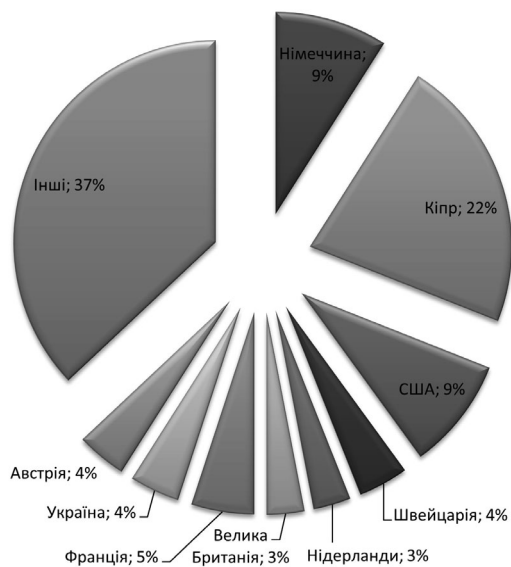


Рис. 11. Країни материнських компаній, що входили до складу міжнародної групи компаній у 2022 році

Джерело: побудовано авторами за [13]

За таким показником суттєвим лідером з-поміж усіх є Кіпр (22%), а друге місце за питомою вагою розділили між собою США і Німеччина (по 9%).

З понад 2 тис. повідомлень у ДПС України, 63% входять до складу МГК.

Перелік країн материнських компаній з доходом МГК більше 750 млн євро у 2022 році зображений на рис. 12. Найвищу питому вагу серед інших країн займають Німеччина, Кіпр, США (по 13%).

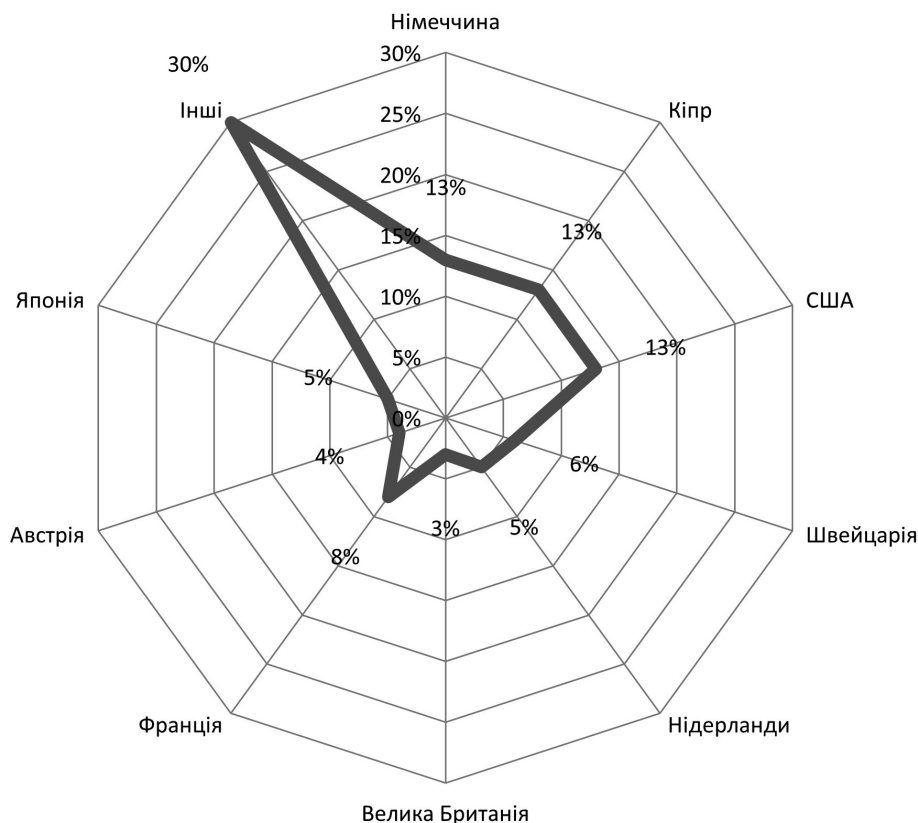


Рис. 12. Країни материнських компаній з доходом МГК ≥ 750 млн євро у 2022 році
Джерело: побудовано авторами за [13].

Впродовж «2015–2023 років більше 1 тис. суб'єктів господарювання подали уточнюючі декларації та збільшили об'єкт оподаткування на 32,8 млрд грн, що привело до нарахування 2,9 млрд грн податку на прибуток підприємств та зменшення збитків на 12 млрд гривень» [20].

Внаслідок проведених перевірок дисципліни у 2015–2024 роках встановлено 1959 фактів порушень, з них 787 – у період дії воєнного стану (40,2% від усього обсягу фактів порушень). Сплачено штрафів за цей період на загальну суму 463 млн грн, з них 148,6 млн грн за період війни (рис. 13).

Внаслідок документальних перевірок з питань відповідності принципу «витягнутої руки» (впродовж 2015 – 2023 років), «донараховано 1,8 млрд грн податку на прибуток та

зменшено збитки на 7,5 млрд гривень. До бюджету, враховуючи оскарження податкових повідомлень-рішень, надійшло 440 млн грн податку на прибуток, узгоджені збитки за актами склали 3,8 млрд грн» [20].

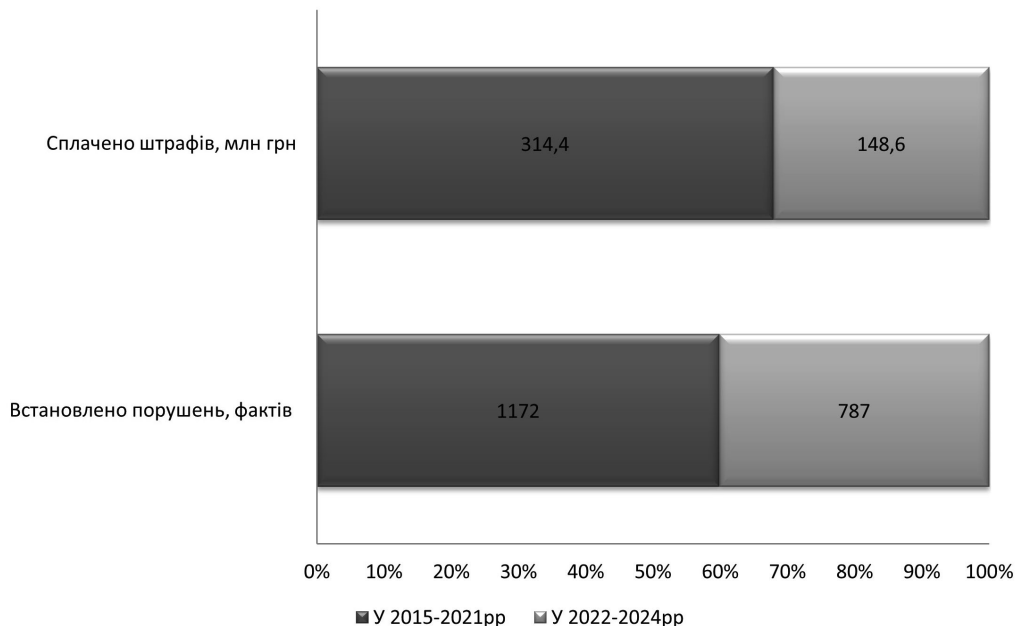


Рис. 13. Динаміка встановлених порушень податкової дисципліни у трансфертному ціноутворенні та сплачених штрафів у 2015–2024 роках

Джерело: побудовано авторами за [13; 17].

Загалом з моменту впровадження податкового контролю за напрямом трансфертного ціноутворення до бюджету додатково надійшло 3,5 млрд грн та зменшено збитки на 15,8 млрд гривень [20].

Україна перебуває серед 145 країн інклюзивних учасників BEPS, але майже не застосовує наявний в неї інструментарій [21]. Наша країна є пасивним учасником і визнає втрати від недобросовісних практик оподаткування.

Згідно з даними НБУ, за останні п'ять років кіпрські компанії отримали 5,97 млрд дол. доходів від кредитів, наданих українським компаніям та прямих інвестицій в їх капітал. Це 26% від 23,24 млрд дол., виплачених українськими компаніями доходів на користь нерезидентів за цими статтями. Причому, частка Кіпру у виплачених українськими компаніями відсотках становить аж 62% [21]. Тобто Кіпр надалі залишається не лише найбільшим позикодавцем українського бізнесу, але й займає монопольне становище.

Іншою популярною країною є Нідерланди на які припадає 47% від загальної кількості виплачених українськими компаніями доходів на користь нерезидентів за кредитами та доходів від участі в капіталі. Тут визначальну роль відіграють доходи від участі в капіталі українських підприємств. Нідерланди, з 10,7 млрд дол. та часткою в

55% від усіх виплат, здійснених українським бізнесом, також займають монопольну позицію, але в доходах від участі в капіталі [21].

Тобто 55% прибуткового бізнесу в Україні належить Нідерландам і 62% платоспроможних кредитів, виданих українському бізнесу, належать Кіпру.

Причина в тому, що законодавство Нідерландів допускає податково-нейтральні структури, що дозволяє не оподатковувати дивіденди, отримані нідерландськими компаніями за межами Нідерландів і які виплачують кінцевим власникам. Стосовно Кіпру, то країна має спрощені правила набуття податкового резидентства (правило 60 днів), нульовий податок для операцій із цінними паперами, низький корпоративний податок (12,5%), сприятливу угоду про уникнення подвійного оподаткування з Україною.

Вихід із такої ситуації у тому, що навіть попри воєнний стан, в Україні успішно впроваджуються окремі кроки Плану BEPS та виконуються зобов'язання щодо надання податкової інформації уряду США. Адже правила BEPS, до яких Україна приєдналася в повному обсязі, визначають що прибуток повинен оподатковуватися там де він створюється. Залишається лише строго їх виконувати.

Проблеми, які також потребують вирішення:

1) Покращення інституту контрольованих іноземних компаній. Зокрема, удосконалити визначення контрольованих іноземних компаній та контролюючої особи; зменшити величини штрафів за порушення законодавства про контрольовані іноземні компанії; збільшити термін подання звітності та спростити порядок розрахунку скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній.

2) Впровадження новітніх підходів і технологій до обробки й аналізу великих масивів інформації про трансфертне ціноутворення в електронному форматі. Адже поки процес відбору платників податків для перевірки дотримання платниками податків за принципом «витагнутої руки» не автоматизований.

3) Запровадження обміну звітами в розрізі країн. Це дасть змогу налагодити ефективний процес обміну інформацією з іноземними компетентними органами для здійснення економічного і статистичного аналізу, оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, інших ризиків, пов'язаних із розмиванням податкової бази та виведенням прибутків з-під оподаткування.

На часі виокремити перспективи розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. Їх доцільно розглядати за такими керунками:

- Законодавчі зміни. Навіть в умовах воєнного стану варто продовжувати зміни законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення. Це сприятиме стимулюванню експорту, запобіганню ухиленню від сплати податків.
- Адаптація бізнесу. Українські компанії потерпають від таких нових викликів, як порушення логістичних ланцюгів, зміни в попиті та пропозиції, валютні коливання тощо. Це впливає на встановлення трансфертних цін і вимагає від бізнесу адаптації моделей ціноутворення до нових умов.
- Податковий контроль. Зважаючи на результати перевірок, податкові органи мають посилити контроль за трансфертним ціноутворенням для забезпечення стабільних надходжень до бюджету.

- Міжнародні вимоги. Україна зобов'язана дотримуватися міжнародних принципів BEPS і рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення.
- Ризики та виклики. Воєнний стан підвищує ризики для бізнесу, зокрема в контексті трансфертного ціноутворення. Тому варто прогнозувати ризики, пов'язані з фінансовою нестабільністю, правовою невизначеністю та іншими чинниками, що впливають на операційну діяльність компаній.

Отже, розвиток трансфертного ціноутворення в Україні під час воєнного стану залежить від багатьох чинників, включаючи зміни законодавства, адаптацію бізнесу до нових умов, посилення податкового контролю та дотримання міжнародних стандартів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Норми трансфертного ціноутворення, впроваджені понад десять років тому, стали важливим засобом протидії ухиленню від оподаткування та забезпечення стабільності дохідної частини бюджету України. З 2017 року Україна активно бере участь в Інклюзивній рамковій програмі з питань розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування, що дає змогу нашій країні співпрацювати з понад 100 країнами у боротьбі з транскордонним ухиленням від сплати податків. Приєднання до Програми розширеного співробітництва ОЕСР зобов'язало Україну імплементувати чотири обов'язкові заходи Мінімального стандарту Плану дій BEPS, що сприяє посиленню податкової дисципліни. Постійна робота над удосконаленням системи трансфертного ціноутворення, відповідно до міжнародних стандартів, включаючи впровадження правил GAAR, свідчить про прагнення України до підвищення прозорості та ефективності податкової системи.

Проте, доволі пасивне використання інструментарію BEPS для боротьби з недоброчесними практиками оподаткування призводить до значних втрат. Велика частка виплат українськими компаніями доходів нерезидентам припадає на Кіпр та Нідерланди, що свідчить про їх монопольне становище у фінансових операціях з Україною.

Основні напрями перспективного розвитку трансфертного ціноутворення в Україні: удосконалення інституту контрольованих іноземних компаній; покращення технології обробки інформації щодо трансфертних цін і автоматизації процесу відбору платників податків; запровадження обміну звітами між країнами; продовження реформ законодавства щодо трансфертного ціноутворення; посилення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням; активне дотримання міжнародних стандартів BEPS.

Перспективами подальших досліджень є моніторинг розвитку і регулювання системи трансфертного ціноутворення в Україні для оцінювання його впливу на стан ринку.

Список використаних джерел

1. Кононенко Л.В., Назарова Г.Б., Шишкіна Т.М. Трансформація міжнародної торгівлі в умовах глобалізації та цифровізації економіки. *Наука і техніка сьогодні*. 2022. № 5 (5). С. 110–121. URL: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2022-5\(5\)-110-121](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2022-5(5)-110-121).
2. Muravskiy O. Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. 5(2), 4–15. URL: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1>.

3. Левицька С.О., Лівенда К.О. Застосування трансферних цін на засадах дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник НУБГП. Економічні науки*. 2021. Вип. 4(96). С. 157–173. URL: <https://doi.org/10.31713/ve4202113>.
4. Степаненко О., Травінська С., Михальська О. Трансфертне ціноутворення в транснаціональних корпораціях: ризики для податкової системи України та шляхи їх мінімізації. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 59. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-90>.
5. Мискін Ю., Скорик М., Параниця Н. Трансфертне ціноутворення в контексті реалізації стратегії сталого розвитку. *Український економічний часопис*. 2024. Вип. 4. С. 25–29. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-5>.
6. Saskia Kohlhase, Jacco L. Wielhouwer. Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit. *Journal of Accounting and Economics*. 75. (2–3). 2023. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101568>.
7. Saragih Arfah Habib, Syaiful Ali, Eko Suwardi, Hargo Utomo. Finding the missing pieces to an optimal corporate tax savings: Information technology governance and internal information quality. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2024. Vol. 52. URL: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100665>.
8. Sánchez-Ballesta, Juan Pedro, José Yagüe. Tax avoidance and the cost of debt for SMEs: Evidence from Spain. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 2023. Vol. 19, Issue 2. August. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2023.100362>.
9. Gauß P., Kortenhaus M., Riedel N., Simmler M. Leveling the playing field: Constraints on multinational profit shifting and the performance of national firms. *Journal of Public Economics*. 2024. Vol. 234. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2024>.
10. Dowd Tim, Paul Landefeld, Anne Moore. Profit shifting of U.S. multinationals. *Journal of Public Economics*. 2017. Vol. 148. April. P. 1-13. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.005>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення. Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>.
12. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. *Урядовий портал*. 16.05.2017. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>.
13. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (травень 2024 року). *Департамент трансфертного ціноутворення*. 14 травня 2024. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkovannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyni-materiali/783182.html>.
14. Податковий кодекс України. Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
15. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України. 27.12.2017 № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text>.
16. Про затвердження переліку 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. Постанова Кабінету Міністрів України 04.07.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text>.
17. Результати роботи ДПС у напрямі трансфертного ціноутворення (жовтень 2022 року). *Департамент трансфертного ціноутворення*. 14 листопада 2022. URL: <https://tax>.

- gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennia-ta-mijnarodne-opodatkovannia/transfertne-tsinoutvorennia/prezentatsiyni-materiali/633174.html.
18. Сухоліт І. Трансфертне ціноутворення в Україні. Консалтингова компанія «Парето». 19.04.2024. URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-cenoobrazovanie/>.
 19. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616. Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020. № 1221. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text>.
 20. Трансфертному ціноутворенню в Україні 10 років. Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://poltava.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-704759.html>.
 21. Белік Р. Правила BEPS: прибуток повинен оподатковуватися там, де він створюється. *Економічна правда*. 29.01.2024. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/01/29/709254/>.

References

1. Kononenko, L.V., Nazarova, H.B., & Shyshkina, T.M. (2022). Transformatsiia mizhnarodnoi torhivli v umovakh hlobalizatsii ta tsyfrovizatsii ekonomiky [Transformation of international trade in the context of globalisation and digitalisation of the economy]. *Nauka i tekhnika s'ohodni – Science and technology today*. 5 (5). 110–121. Available from: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2022-5\(5\)-110-121](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2022-5(5)-110-121) [in Ukrainian].
2. Muravskiy, O. (2023). Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Ekonomika rozvytku system – Economics of system development*. 5(2). 4–15. Available from: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1>
3. Levyts'ka, S.O., & Livenda, K.O. (2021). Zastosuvannia transfernykh tsin na zasadakh dotrymannia pryntsyypiv sotsial'noi vidpovidal'nosti biznesu [Application of transfer prices on the basis of compliance with the principles of social responsibility of business]. *Visnyk NUVHP – Bulletin of the National University of Veterinary and Phytosanitary Sciences. Ekonomichni nauky – Economic Sciences*. 4(96). 157–173. Available from: <https://doi.org/10.31713/ve4202113> [in Ukrainian].
4. Stepanenko, O., Travins'ka, S., & Mykhal's'ka, O. (2024). Transfertne tsinoutvorennia v transnatsional'nykh korporatsiiakh: ryzyky dlia podatkovoi systemy Ukrainy ta shliakhy ikh minimizatsii [Transfer pricing in transnational corporations: risks for the tax system of Ukraine and ways to minimise them]. *Ekonomika ta suspil'stvo – Economy and Society*. 59. Available from: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-90> [in Ukrainian].
5. Myskin, Yu., Skoryk, M., & Paranytsia, N. (2024). Transfertne tsinoutvorennia v konteksti realizatsii stratehii staloho rozvytku [Transfer pricing in the context of implementing the strategy of sustainable development]. *Ukrains'kyj ekonomichnyj chasopys – Ukrainian Economic Journal*. 4. 25–29. Available from: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-4-5> [in Ukrainian].
6. Saskia Kohlhase, & Jacco L. Wielhouwer. (2023). Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit. *Journal of Accounting and Economics*. 75 (2–3). Available from: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101568>.
7. Saragih Arfah Habib, Syaiful Ali, Eko Suwardi, & Hargo Utomo. (2024). Finding the missing pieces to an optimal corporate tax savings: Information technology governance and internal information quality. *International Journal of Accounting Information Systems*. 52. Available from: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100665>.

8. Sánchez-Ballesta, Juan Pedro, & José Yagüe. (2023). Tax avoidance and the cost of debt for SMEs: Evidence from Spain. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 19 (2). Available from: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2023.100362>.
9. Gauß, P., Kortenhaus, M., Riedel, N., & Simmler, M. (2024). Leveling the playing field: Constraints on multinational profit shifting and the performance of national firms. *Journal of Public Economics*. 234. Available from: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2024>
10. Dowd Tim, Paul Landefeld, Anne Moore. (2017). Profit shifting of U.S. multinationals. *Journal of Public Economics*. 148. 1-13. Available from: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.005>.
11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy schodo transfertnoho tsinoutvorennia [On the introduction of a zmin to the Podatkovy Code of Ukraine on transfer pricing]. Zakon Ukrainy – Law of Ukraine. 04.07.2013. № 408-VII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> [in Ukrainian].
12. Minfin rozrobiv dorozhniu kartu realizatsii Planu dij BEPS [The Ministry of Finance has developed a detailed map for the implementation of the BEPS Plan]. Uriadoviy portal. 16.05.2017. Available from: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923> [in Ukrainian].
13. Rezul'taty roboty DPS schodo podatkovoho kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam (traven' 2024 roku) [Results of the State Tax Service's work on tax control over transfer pricing (May 2024)]. Departament transfertnoho tsinoutvorennia – Department of Transfer Pricing. Available from: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenniya-ta-mijnarodne-opodatkovannya/transfertne-tsinoutvorenniya/prezentatsiyni-materiali/783182.html> [in Ukrainian].
14. Podatkoviy kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. 02.12.2010. № 2755-VI. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
15. Pro zatverdzhennia pereliku derzhav (terytorij), iaki vidpovidaiut' kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy [On approval of the list of states (territories) that meet the criteria set out in sub-clause 39.2.1.2 of clause 39.2.1 of article 39.2 of the Tax Code of Ukraine]. 27.12.2017 № 1045. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
16. Pro zatverdzhennia pereliku orhanizatsijno-pravovykh form nerezydentiv, iaki ne splachuiut' podatok na prybutok (korporatyvnyj podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezydentiv, ta/abo ne ie podatkovymi rezidentamy derzhavy, v iakij vony zareiestrovani iak iurydychni osoby [On Approval of the List of Organisational and Legal Forms of Non-Residents that Do Not Pay Income Tax (Corporate Tax), Including Tax on Income Received Outside the State of Registration of Such Non-Residents and/or Are Not Tax Residents of the State in Which They Are Registered as Legal Entities]. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy – Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine. 04.07.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
17. Rezul'taty roboty DPS u napriami transfertnoho tsinoutvorennia (zhovten' 2022 roku) [Results of the State Tax Service's work in the area of transfer pricing (October 2022)]. Departament transfertnoho tsinoutvorennia. 14 lystopada 2022 – Department of Transfer Pricing. 14 November 2022. Available from: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenniya-ta-mijnarodne-opodatkovannya/transfertne-tsinoutvorenniya/prezentatsiyni-materiali/633174.html> [in Ukrainian].
18. Sukholit, I. (2024). Transfertne tsinoutvorennia v Ukraini [Transfer pricing in Ukraine]. Konsal'tynhova kompaniia «Pareto» – Pareto Consulting Company. 19.04.2024. Available from: <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-cenoobrazovanie/> [in Ukrainian].
19. Pro zatverdzhennia pereliku syrovynnykh tovariv ta vyznannia takoiu, scho vtratyla

- chynnist', postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy [On Approval of the List of Commodities and Invalidation]. 8.09.2016. № 616. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy – Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine. 09.12.2020. № 1221. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
20. Transfertnomu tsinoutvorenniu v Ukraini 10 rokiv [Transfer pricing in Ukraine is 10 years old]. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Ofitsijnyj portal – State Tax Service of Ukraine. Official portal. Available from: <https://poltava.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-704759.html> [in Ukrainian].
21. Bielik, R. (2024). Pravyla BEPS: prybutok povynen opodatkovuvatysia tam, de vin stvoriuiet'sia [BEPS rules: profits should be taxed where they are generated]. *Ekonomichna pravda – Economic truth*. 29.01.2024. Available from: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/01/29/709254/> [in Ukrainian].

TRANSFER PRICING UNDER MARTIAL LAW: ANALYSIS AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT IN UKRAINE

Semen Matkovskyi, Nataliya Struk

*¹Ivan Franko National University of Lviv,
18 Svobody Ave., Lviv, 79008, Ukraine,
e-mail: semen.matkovskyi@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0001-9579-3039
e-mail: nataliya.struk@lnu.edu.ua; ORCID: 0000-0002-1933-265X*

Abstract. The article proves that transfer pricing must comply with national and international standards. The martial law creates new challenges for transfer pricing, and company managers must be able to adapt to changing environmental conditions. This makes the research topic relevant. The purpose of the publication is to analyse the state of transfer pricing in Ukraine to identify the prospects for its development. The study's object is the transfer pricing development process in Ukraine. The authors used the methods of theoretical generalisation, empirical research, systematisation, argumentation, comparison, and analysis. The results of the study made it possible to reveal the main directions and prospects for the development of transfer pricing in Ukraine, in particular under martial law.

The scientific significance of the study lies in the systematization of the work of scholars on the disclosure of ideas for the development of transfer pricing, which made it possible to present its main directions. The practical value of the study lies in the characterization of applied aspects of transfer pricing development, search for new opportunities to improve the procedures for its regulation in extreme war conditions.

The author concludes that the ongoing work on improving the transfer pricing system in accordance with international standards, including the implementation of GAAR rules, demonstrates Ukraine's desire to increase the transparency and efficiency of the tax system. The main areas for the prospective development of transfer pricing in Ukraine are: improvement of the institution of controlled foreign companies; improvement of the technology for processing transfer pricing information and automation of the taxpayer selection process; introduction of the exchange of reports between countries; full compliance with international BEPS standards.

Keywords: business, war, martial law, companies, countries, taxation, taxes, prospects, development, transfer pricing.

Стаття надійшла до редакції 19.03.2024

Прийнята до друку 25.04.2024