

## МІСЦЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ

Стаття присвячена визначенню місця трансфертного ціноутворення у податковій системі. Пропонується власний погляд на податкову систему. Констатується, що широкий підхід до розуміння податкової системи включає суперечності, закладені у п. 6.3 ст. 6 ПК України.

**Ключові слова:** податкова система, трансфертне ціноутворення, податкове право, інститути податкового права.

**Постановка проблеми.** Запропонований законодавцем підхід до визначення податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України (п. 6.3 ст. 6 ПК України [9]), ставить питання про місце трансфертного ціноутворення у податковій системі. Якщо підходити до податкової системи як до набору податків та зборів, то трансфертне ціноутворення фактично виключене з податкової системи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вчених, що займалися дослідженнями податкової системи, можна виділити М. П. Кучерявенка, Д. А. Гетманцева, Н. Ю. Пришву, О. Р. Баріна та інших. Окремими проблемами правової регламентації трансфертного ціноутворення займалися М. О. Бондаренко, К. О. Брояков та інші.

**Метою** статті є аналіз й визначення місця трансфертного ціноутворення у податковій системі.

**Виклад основного матеріалу.** Трансфертне ціноутворення у Великій українській юридичній енциклопедії визначається як інститут податкового права, сукупність відповідних правил, які застосовуються до контрольованих господарських операцій між асоційованими підприємствами та спрямовані на встановлення обсягу оподаткованого прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки» [3, с. 554]. Податковий інститут трансфертного ціноутворення полягає у державному контролі за рівнем оподаткованого прибутку, який мають отримувати (та спла-

чувати з нього податки в країні проводиться діяльність) учасники міжнародних груп компаній, здійснюючи товарні та фінансові транзакції між компаніями групи [7, с. 114-115]. Тобто трансфертне ціноутворення є окремим інститутом податкового права.

Застосування трансфертної ціни необхідне для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств. Правова регламентація податку на прибуток здійснюється Розділом III ПК України. Однак, окремі питання, в тому числі пов'язані з податком на прибуток підприємств, регламентовані у Розділі I ПК України «Загальні положення». Наприклад, ст. 14 ПК України (розумна економічна причина, статус резидентства тощо).

Трансфертне ціноутворення регламентоване ст. 39 ПК України, яка розміщена у Розділі I ПК України, і начебто знаходиться поза податковою системою. Однак це не так. Визначення податкової системи як відносин з приводу встановлення, введення, зміни та скасування податків і зборів, ведення податкового обліку, порядку складення і подання звітності, сплати податків і зборів, здійснення контролю за дотриманням законодавства, забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу, а також оскарження рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів та притягнення до фінансової (податкової) відповідальності [6] усуває ці незгодженості.

Слід звернути увагу, що відповідно до підп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 ПК України [9] платник податку,

який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Отже, трансфертне ціноутворення є спеціальним порядком визначення обсягу оподаткованого прибутку.

Однак, це лише «верхівка айсбергу», кінцева мета. Трансфертне ціноутворення це відокремлена процедура, що встановлює особливості застосування спеціальних методів визначення відповідності умов контрольованої операції певному критерію – принципу «витягнутої руки», складення та подання звітності, здійснення контролю та притягнення до відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення.

Основною специфікою слід визнати спеціальні операції платника податку на прибуток підприємств – контрольовані операції. Перелік останніх визначено у підп. 39.2.1.1 підп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України [9], і, як можна дізнатися за назвою, кожна така операція окремий об'єкт контролю.

Платник податку на прибуток підприємств, що є учасником контрольованої операції, зобов'язаний визначити обсяг оподаткованого прибутку, користуючись принципом «витягнутої руки». Офіційне формулювання принципу витягнутої руки міститься у п. 1 ст. 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, яка є основою для укладення двосторонніх податкових угод між країнами-членами ОЕСР та державами, які не входять до складу цієї організації, кількість яких постійно збільшується. У ст. 9 зазначено таке: [Якщо] між двома [асоційованими] підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б мали місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований [8]. Фактично йдеться про необхідність встановлення таких умов операцій між пов'язаними особами, які б не відрізнялися від умов, що були б застосовані у випадку відсутності такої пов'язаності.

Саме для встановлення відповідності умов операцій принципу «витягнутої руки» передбачено п'ять окремих методів: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку. Закріплені у підп. 39.3.1 п. 39.3 ст. 39 ПК України [9] методи повністю відповідають підходу Настанов ОЕСР [1]. Платник податків повинен обрати такий метод трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції. Од-

нак, в окремих випадках ПК України можуть бути визначені вимоги щодо обов'язковості застосування конкретного методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» для контрольованих операцій певного виду.

Окремо слід зупинитися і на податковій звітності, що також є спеціальною для трансфертного ціноутворення, і яку можна умовно поділити на безпосередньо звітність і документацію з трансфертного ціноутворення. Умовність полягає в тому, що документація з трансфертного ціноутворення, як і звітність, подається до податкового органу з метою здійснення контролю. Наразі у податкове законодавство імплементовано [4] трирівневу модель документації з трансфертного ціноутворення. Такий крок передбачений Дією 13 Плану ВЕРС [2]. Зазначена модель документації передбачає: глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл, Master file); документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл, Local file); Звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report). Безпосередньо звітними документами є Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Також до звітних документів можна віднести Повідомлення про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту на здійснення операцій з сировинними товарами, що передбачено підп. 39.3.3.3 та 39.3.3.5 п. 39.3 ст. 39 ПК України [9]. Порядок подання відповідного повідомлення регламентовано окремим наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами» [12].

Також слід звернути увагу на окремий порядок здійснення контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Відповідно до ст. 62 ПК України [9] способами здійснення податкового контролю є: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 ПК України. Як можна відмітити, стосовно трансфертного ціноутворення передбачені особливі заходи податкового контролю, а саме моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових,

уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Підпунктом 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України [9] передбачено, що податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) та звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації. З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» посадові особи контролюючого органу, під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), поданих платником податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України, мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків. Підзаконна регламентація порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення затверджена наказом Міністерства фінансів України [10].

Перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» здійснюються щодо контрольованих операцій у формі документальних позапланових перевірок. І знов-таки, існує окремий Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» [11]. Передбачено і спеціальні підстави для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки».

Рішення про проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» приймається у відмінній від «звичайної» процедури, закріпленій у ст. 78 ПК України [9]. Рішення про проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» повинно бути узгоджене із ДПС України шляхом направлення інформаційного повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. ДПС України або погоджує, або мотивовано заперечує стосовно такої перевірки протягом 15 днів з дати отримання повідомлення. Виключно за наявності такого погодження

видається наказ стосовно рішення про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки».

Передбачені і подовжені терміни проведення перевірки. Відповідно до п. 82.2 ст. 82 ПК України позапланові документальні перевірки проводяться у строк не більше 15 робочих днів (для великих платників податків). У той же час перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися протягом 18 місяців із можливістю подовження на 12 місяців [11]. Такі «комфортні» строки проведення перевірки зумовлюють і «подовжені» строки для подачі заперечення на акт перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» - 30 днів з дня отримання акту.

Не можемо не зазначити про можливість звернутися до ДПС України великого платника податків із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Цей механізм можна порівняти із індивідуальною податковою консультацією. За умови укладення договору про узгодження ціноутворення великий платник податків та дотримання умов такого договору стосовно платника податків не можуть бути прийняті рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені щодо контрольованих операцій, які є предметом договору про узгодження ціноутворення.

Окрема склади податкових правопорушень передбачені у ПК України. У ст. 120 ПК України [9] визначено такі склади податкових правопорушень пов'язаних з трансфертним ціноутворенням:

1) неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній;

2) неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів);

3) невключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції та/або невключення до поданого звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній інформації;

4) неподання платником податків уточнюючого звіту про контрольовані операції після спливу 30

календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів);

5) надання недостовірної інформації в повідомленні про участь у міжнародній групі компаній та/або у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній;

6) несвочасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній або несвочасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті.

**Висновки.** Трансфертне ціноутворення передбачає застосування спеціальних методів визначення відповідності умов контрольованої операції певному критерію – принципу «витягнутої руки», складення та подання звітності, здійснення контролю та притягнення до відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Законодавчий підхід до змісту податкової системи як сукупності податків та зборів фактично виключає трансфертне ціноутворення з податкової системи. Натомість запропонований нами широкий підхід усуває таку суперечність.

### ЛІТЕРАТУРА

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en).
2. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – Final Report. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_9789264241480-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page3).
3. Велика українська юридична енциклопедія у 20 т. Т. 6. Фінансове право. Харків: Право, 2020. 616 с.
4. 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 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
5. Контрольовані операції: особливості проведення перевірок. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9784>.
6. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43–56.
7. Мішин М. О. Інститут трансфертного ціноутворення як інструмент забезпечення конституційних прав та обов'язків громадян в Україні. *Конституційні засади розвитку інноваційного суспільства* : зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конференції (м. Харків, 25 червня 2021 року) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 114-115.
8. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 р. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text>.
11. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 р. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>.
12. Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21#Text>.

### REFERENCES

1. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en) [in Ukrainian].

2. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – Final Report. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_9789264241480-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page3) [in Ukrainian].
3. Velyka ukrainska yurydychna entsyklopediia (Vols 1–20); Vol. 6: Finansove pravo. (2020). Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannya podatkov, usunen-nia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 r. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
5. Kontrolovani operatsii: osoblyvosti provedennia perevirok. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9784> [in Ukrainian].
6. Kotenko A. M. (2020). Pryntsypy podatkovoho zakonodavstva yak vykhidni zasady pobudovy podatkovoi systemy. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 4, 43–56 [in Ukrainian].
7. Mishyn M. O. (2021). Instytut transfertnoho tsinoutvorennia yak instrument zabezpechennia konstytutsiinykh prav ta oboviazkiv hromadian v Ukraini. *Konstytutsiini zasady rozvytku innovatsiinoho suspilstva: zb. nauk. pr. za materialamy internet-konferentsii (m. Kharkiv, 25 chervnia 2021 roku) – Constitutional Princples of Development of Innovative Society: Proceedings of the Internet Conference materials*. A. V. Strizhkova (Ed.). Kharkiv: NDI PZIR NAPrN Ukrainy, 114-115 [in Ukrainian].
8. Nastanovy OESR shchodo transfertnoho tsinoutvorennia dlia transnatsionalnykh kompanii ta podatkovykh sluzhb. URL: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf) [in Ukrainian].
9. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
10. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia monitorynhu kontrolovanykh operatsii ta Poriadku opytuvannia upovnovazhenykh, posadovykh osib ta/abo pratsivnykiv platnyka podatkov z pytan transfertnoho tsinoutvorennia: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.08.2015 r. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> [in Ukrainian].
11. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia perevirky z pytan dotrymanna platnykom podatkov pryntsypu «vytiahnu-toi ruky»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 10.03.2016 r. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text> [in Ukrainian].
12. Pro zatverdzhennia formy ta Poriadku podannia Povidomlennia pro ukladannia forvardnoho, fiuchersnoho kontraktu abo kontraktu na zdiisnennia operatsii z syrovynnymy tovaramy: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.2020 r. № 840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21#Text> [in Ukrainian].

#### КОТЕНКО АРТЁМ

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права  
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого, старший научный сотрудник  
НИИ правового обеспечения инновационного развития НАПрН Украины

#### МИШИН НИКОЛАЙ

младший научный сотрудник НИИ правового обеспечения  
инновационного развития НАПрН Украины

### МЕСТО ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Статья посвящена определению места трансфертного ценообразования в налоговой системе. Предлагается собственный взгляд на налоговую систему. Констатируется, что широкий подход к пониманию налоговой системы исключает противоречия, заложенные в п. 6.3 ст. 6 НК Украины.

**Ключевые слова:** налоговая система, трансфертное ценообразование, налоговое право, институты налогового права.

KOTENKO ARTEM

PhD, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Financial Law of Yaroslav Mudryi National Law University, Senior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine

MISHYN MYKOLA

Assistant researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine

### PLACE OF TRANSFER PRICING IN THE TAX SYSTEM

**Problem setting.** The approach proposed by the legislator to the definition of the tax system as a set of national and local taxes and fees in the procedure established by the TC of Ukraine, constitutes the tax system of Ukraine (para. 6.3 of Article 6 of the TC of Ukraine), raises the question of the place of transfer pricing in the tax system. If you approach the tax system as a set of taxes and fees, the transfer pricing is actually excluded from the tax system.

**Analysis of recent researches and publications.** Among the scientists involved in the research of the tax system, it is possible to distinguish M. Kucheryavenko, D. Getmantsev, N. Pryshva, O. Barin and others. Some problems of legal regulation of transfer pricing were dealt with by M. Mishin, M. Bondarenko, K. Broyakov and others.

**The target of the research is** to analyze and determine the place of transfer pricing in the tax system.

**Article's main body.** The article is devoted to determining the place of transfer pricing in the tax system. We propose our own view on the tax system. It is stated that a broad approach to understanding the tax system excludes contradictions laid down in para. 6.3 of Article 6 of the TC of Ukraine.

**Conclusions and prospects for the development.** Transfer pricing involves the application of special methods for determining the compliance of the conditions of the controlled transaction with a certain criterion - the "arm's length" principle, drawing up and submitting reports, exercising control and bringing to responsibility for violation of transfer pricing requirements. The legislative approach to the content of the tax system as an aggregate of taxes and fees actually excludes transfer pricing from the tax system. Instead, our proposed broad approach eliminates such contradiction.

**Key words:** tax system, transfer pricing, tax law, tax law institutions.

Котенко А. М., Мішин М. О. Місце трансфертного ціноутворення у податковій системі. *Право та інноваційне суспільство*. 2021. № 2 (17). URL: [http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/Kotenko\\_Mishyn17.pdf](http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/Kotenko_Mishyn17.pdf).