

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ: ДОСВІД ОКРЕМИХ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

КУДЕРСЬКА Ірина Олександрівна - доктор філософії в галузі права, викладач кафедри інформаційного, господарського та адміністративного права факультету соціології та права Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

orcid.org/0000-0002-7433-1502

УДК 347.73:336.22 (477)

DOI 10.32782/LAW.UA.2023.2.19

Стаття «Правове регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації: досвід окремих країн Європейського Союзу» присвячена актуальній практичній та теоретичній проблемі, яка в Україні не набула достатнього розкриття та вивчення. Її метою є дослідження правового регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації, досвіду окремих країн Європейського Союзу, зокрема, Австрії, Бельгії та Німеччини та виокремлення такого досвіду щодо цифровізації питань трансфертного ціноутворення для врахування такого при вдосконаленні та розробці правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в умовах цифровізації. Підкреслено, що трансфертне ціноутворення є поширеним явищем в більшості країн світу та виокремлено нормативно-правові акти, що нині регулюють цю сферу в Австрії, Бельгії та Німеччині.

Зазначено, що в Україні розпочато використання блокчейн технологій в фінансовій сфері. Проте, на сьогоднішній день в Україні немає спеціального законодавства, що регулювало б застосування блокчейн технологій, зокрема, і в сфері трансфертного ціноутворення.

Визначено, що застосування блокчейн технологій для трансфертного ціноутворення може забезпечити незмінність та безпеку даних, зменшити можливість підробки чи зловживання даними та забезпечити прозорість у трансфертному ціноутворенні, автоматичне відстеження транзакцій та зберігання великої кількості даних, що стосуються трансфертних цін, забезпечуючи при цьому безпеку таких даних.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, цифровізація, блокчейн, оподаткування.

Постановка проблеми

Україна, яка прагне вступити до Європейського Союзу, не може ігнорувати процеси, які відбуваються в економічній сфері. Важливими аспектами розвитку економіки України є цифровізація та трансфертне ціноутворення. Україна продовжує розвивати відповідне правове забезпечення та стандарти, щоб створити ефективний захист прав та інтересів учасників економічної діяльності в цифровому просторі та забезпечити належне трансфертне ціноутворення. Цифровізація змінює спосіб функціонування економіки, створює нові можливості, як для розвитку економіки, так і для порушень в сфері трансфертного ціноутворення.

Питання правового регулювання трансфертного ціноутворення виникло головним чином через стрімкий розвиток транснаціональних компаній з другої половини ХХ століття та розширення їхньої географічної діяльності. Це призвело до необхідності визначення правил, які б дозволили визначити ціну на трансграничні операції між компаніями, що належать до одного холдингу або є взаємозалежними. Такі правила були необхідні для уникнення втрат державних доходів через неправильне встановлення цін на трансграничні операції та вивід прибутків, уникнення оподаткування таких прибутків в країні, де вони були отримані.

Стан наукового вивчення проблеми

Правове регулювання трансфертного ціноутворення привертало увагу багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Так теоретичні і практичні проблеми застосування положень податкового законодавства, що регламентує трансфертне ціноутворення досліджували такі вчені: А. Котенко, М. Мішин, С. Брояков, К. Гетьман, К. Наугольникова, А. Савінова, К. Тверезовська та ін. Понятійно-категорійний апарат в сфері трансфертного ціноутворення і приклади його функціонування (у тому числі з позицій податкового контролю) розглядали К. Друрі, Ч. Хорнгрен, А. Гречко, М. Макаренко, О. Черевко, А. Задоя, Т. Савченко, К. Непесов, В. Фесенко та ін. Питання правового регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації та досвід країн Європейського Союзу в цій сфері в Україні належним чином не досліджувались.

Виявлено, що дослідження в даній галузі зосереджені на правилах звітування перед державною податковою службою України, тоді як дослідження щодо застосування міжнародного досвіду у контролі за трансфертним ціноутворенням є недостатніми. Проте нині, враховуючи прагнення нашої країни та громадян вступити до Європейського Союзу, ми не може ігнорувати процеси, які відбуваються в економічній сфері, відповідно питання правового регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації потребує нових наукових напрацювань.

Викладення основного матеріалу

Проблема відсутності належного правового регулювання трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації, наприклад, в сфері електронної комерції може призвести до неправильного визначення цін та перенесення прибутку за кордон, що може мати негативний вплив на економіку України та призвести до втрати податкових надходжень.

Один з найбільш серйозних наслідків недобросовісного трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні полягає у втраті доходів для держави, оскільки платники податків знижують свої податкові платежі шляхом штучного завищення витрат у країні з високими податковими ставками та штучного

зниження доходів у країнах з низькими податковими ставками. Це може призвести до нерівності в розподілі бюджетних коштів та обмеження можливостей держави для фінансування соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, інфраструктури та ін.

В Україні правове регулювання трансфертного ціноутворення здійснюється Податковим кодексом України та низкою нормативно-правових актів, прийнятих Міністерством фінансів та Державною податковою службою, відповідно до яких податкові органи мають право контролювати трансфертні ціни в контрольованих операціях, що застосовуються при укладанні угод між пов'язаними сторонами, та перевіряти їх відповідність ринковим умовам, котирувальним цінам, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за допомогою методів порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку, розподілення прибутку, тощо. [1, ст. 39; 2, с. 173]

Цифровізація - це впровадження цифрових технологій в усі сфери життя: від взаємодії між людьми до промислових виробництв, від предметів побуту до дитячих іграшок, одягу тощо. Це перехід біологічних та фізичних систем у кібербіологічні та кіберфізичні (об'єднання фізичних та обчислювальних компонентів). Перехід діяльності з реального світу у світ віртуальний (онлайн). Цифрові технології: Інтернет речей, роботизація та кіберсистеми, штучний інтелект, великі дані, безпаперові технології, адитивні технології (3D-друк), хмарні та туманні обчислення, безпілотні та мобільні технології, біометричні, квантові технології, технології ідентифікації, блокчейн тощо. Споживачами цифрових технологій виступають усі — держава, бізнес, громадяни. Цифровізація — це один із головних факторів зростання світової економіки. [3]

Зростання електронної комерції та інших цифрових послуг вимагає розробки та вдосконалення правового регулювання трансфертного ціноутворення в цій сфері. «E-commerce», відповідно до зазначеного Організацією економічного співробітництва та розвитку, «стосується діяльності з покупки і продажу продукції онлайн. В широкому розу-

мінні e-commerce включає всю ділову активність, що відбувається через електронні мережі, включаючи продаж товарів і послуг, переказ коштів, діяльність з маркетингу онлайн, а також збір і обробку даних. Вужче визначення зводиться перш за все до надання споживчих товарів та послуг через онлайн-канали продажів» [4].

Регулювання електронної комерції здебільшого здійснюється Законом України «Про електронну комерцію», який імплементував Директиву 2000/31/ЄС Європейського парламенту та Ради «Про деякі правові аспекти інформаційних послуг, зокрема, електронної комерції, на внутрішньому ринку». [5; 6] Проте, ринок електронної комерції зростає та включає все більш широке коло відносин, наприклад: інтернет торгівлю; надання маркетинговими підприємствами майданчиків для створення магазинів; класифайди, які надають можливість фізичним особам здійснювати операції між собою; прайс-агрегатори - надають можливість порівнювати ціни в різних онлайн-магазинах, компанії, що забезпечують здійснення електронних платежів; компанії, що надають послуги хостингу та реєстрації доменних імен; тощо. Зазначені відносини потребують належного правового забезпечення в сфері оподаткування електронної комерції, зокрема, правового врегулювання трансфертного ціноутворення.

Цифровізація має значний вплив на трансфертне ціноутворення. На сьогоднішній день, більшість трансфертних цін встановлюється на основі даних, що збираються та обробляються з використанням різноманітних цифрових технологій. За допомогою цифрових технологій, можливо отримувати та обробляти значно більшу кількість даних щодо операцій, торгівлі та інвестицій, що сприяє встановленню більш точних трансфертних цін. Цифрові технології такі як блокчейн можуть забезпечити більшу прозорість та відстежуваність трансфертних цін.

Використання цифрових технологій центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики сприятиме більш ефективному співробітництву з іншими країнами щодо об-

міну інформацією та врегулюванню спірних питань, забезпеченню більш точного та прозорого трансфертного ціноутворення, ін.

Отже, трансфертне ціноутворення має значний вплив на економіку держави і важливо при розробці правового забезпечення враховувати досвід інших країн.

В Австрії трансфертне ціноутворення регулюється Законом про податок на прибуток (Einkommensteuergesetz (EStG)), яке відповідає європейським директивам та міжнародним стандартам. [7]

Передбачено, що ціни на трансфертні операції між пов'язаними сторонами повинні відповідати ринковим умовам, які були б домовлені між незалежними сторонами. Для цього підприємства зобов'язані мати первинну та іншу документацію, яка підтвердить розумні основи для встановлення цін на операції між пов'язаними сторонами. Також існують додаткові вимоги щодо документації, зокрема, підприємства повинні: надати перевіряючим детальну інформацію про власність, управління та контроль над пов'язаними сторонами, а також про головні факти, які впливають на визначення цін на операції між ними.

У разі невиконання вимог щодо трансфертного ціноутворення, підприємства можуть бути позбавлені можливості списати витрати на операції між пов'язаними сторонами та бути оштрафованими.

Також в Австрії діє Закон про розшук доходів від тяжких злочинів (Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten), який встановлює вимоги щодо збереження та передачі інформації про транзакції та бенефіціарних власників. Цей закон також застосовується до трансфертного ціноутворення, коли воно стає об'єктом підозрілих фінансових транзакцій. [8]

З огляду на цифрові технології, що змінюють традиційні підходи до трансфертного ціноутворення, в Австрії прийнято Закон про податок на цифрові технології (Digitalsteuergesetz) і розпорядженням федерального міністра фінансів про впровадження Digitalsteuergesetz. Цей закон визначає обов'язкову податкову сертифікацію, що дозволяє забезпечити прозорість та відстежуваність цифрових доходів, що зменшує можли-

вість недобросовісного трансфертного ціноутворення. [9]

Крім того, Австрія прийняла Закони про податкову реформу 2020 та 2022 (Steuerreformgesetz 2020 – StRefG 2020 - 984/A and Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I), які вносять зміни до правил визначення низки податків, зокрема податку на прибуток, податку на прибуток підприємств, податку з продажів та містять положення щодо боротьби з недобросовісним трансфертним ціноутворенням, включаючи міжнародну співпрацю та обмін інформацією між державами, встановлюють вимоги щодо обов'язкового документування операцій з трансфертним ціноутворенням, що сприяє прозорості та відстежуваності цих операцій. [10]

Отже, в Австрії правове регулювання трансфертного ціноутворення ґрунтується на національному та міжнародному законодавстві., і включає такі інструменти, як обов'язкова податкова сертифікація цифрових доходів та вимоги щодо обов'язкової документації трансфертного ціноутворення, підприємства повинні подавати декларації про цифрові доходи, вимагається ведення детальної документації трансфертного ціноутворення, яка містить інформацію про угоди між пов'язаними особами, цінову політику, методологію та аналіз, ін.

У Бельгії правове регулювання цифровізації трансфертного ціноутворення врегульовано національним та міжнародним законодавством, зокрема, імплементовано Директиви з питань трансфертного ціноутворення, про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі.

Бельгія є стороною багатьох міжнародних угод, які регулюють питання трансфертного ціноутворення, тому нині відбувається робота щодо проведення реформи міжнародної податкової системи від ОЕСР, щодо: оподаткування транснаціональних компаній та встановлення обов'язкової мінімальної ставки оподаткування; вирішення податкових проблем, пов'язаних із цифровізацією та глобалізацією економіки; встановлення сфери застосування та механізму для так званих Глобальних правил боротьби з розмиванням податкової бази (GloBE).

Правила GloBE передбачають узгоджену систему оподаткування, яка має на меті гарантувати, що великі групи транснаціональних компаній сплачують мінімальний рівень податку на доходи, що виникають у кожній із юрисдикцій, у яких вони працюють. Правила створюють «додатковий податок», який застосовуватиметься до прибутку в будь-якій юрисдикції, якщо ефективна податкова ставка, визначена на основі юрисдикції, нижча від мінімальної ставки. Вони передбачають скоординовану систему взаємозв'язаних правил, які дадуть змогу: встановити механізм для розрахунку ефективної податкової ставки транснаціональних компаній на основі юрисдикції та для визначення суми додаткового податку, що підлягає сплаті згідно з правилами; накласти додатковий податок на члена групи транснаціональної компанії відповідно до узгодженого порядку; застосувати режим податкової нейтральності; встановити вимоги щодо подання інформації, та ін. [11]

Основним нормативно-правовим актом в Бельгії, яким врегульовано питання трансфертного ціноутворення є Кодекс про податок на прибуток. В 2019 році в Бельгії прийнято Закон про заходи щодо боротьби з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податку на доходи, який включає різні заходи проти ухилення від сплати податків щодо податку, серед іншого і заходи щодо порушень в сфері трансфертного ціноутворення. [12]

Щодо цифровізації трансфертного ціноутворення, Бельгія залучена до ініціативи Європейського Союзу з питань оподаткування цифрових послуг, яка має на меті встановлення спеціального оподаткування для цифрових компаній, що мають значний дохід у Європейському Союзі, але не мають стабільної присутності в країнах Європейського Союзу.

Незважаючи на наявне законодавство та установи, в Бельгії досліджуються питання використання цифрових технологій, таких як блокчейн, для підвищення ефективності та точності трансфертного ціноутворення та документування його процесу. Такі інновації можуть сприяти зменшенню адміністративних витрат та підвищенню ефективності контролю за трансфертним ціноутворенням.

У Німеччині основними актами є Положення про податковий контроль, Закон «Про оподаткування при закордонних відносинах». Розділ 1 Закону Німеччини про оподаткування зовнішньоекономічної діяльності містить принцип пропорційності як транспозицію положень статті 9 модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал. Арбітражна конвенція ЄС імплементована в національне право Німеччини на законодавчому рівні і також передбачає вимогу дотримання згаданого принципу. На додаток до цих приписів: принцип пропорційності займає належне місце в підзаконних нормативних актах Федерального міністерства фінансів. Спеціальні вимоги до документації про трансфертне ціноутворення наведені в розділі 90 параграфу 3 Податкового кодексу. Циркуляр Федерального міністерства юстиції «Інформація про дво- і багатосторонню процедуру в рамках Конвенцій про подвійне оподаткування з укладення угод про попереднє ціноутворення, спрямованих на забезпечення дотримання попередньо схвалених трансфертних цін, погоджених міжнародними асоційованими підприємствами», містить детальне тлумачення процедурних аспектів угод про попереднє ціноутворення. Німецька інтерпретація поняття пов'язаних сторін закріплена в розділі 1 параграфу 2 Закону Німеччини [13; 14].

Висновки

Отже, використання цифрових технологій у трансфертному ціноутворенні зараз набуває поширення у країнах Європейського союзу. Так, Австрія: запровадила подання електронної системи звітності про трансфертні ціни та аналізу даних, що подаються в цьому звіті; Бельгія досліджує можливість використання блокчейн технології для підвищення ефективності та точності трансфертного ціноутворення та документування його процесу.

У кожній країні підходи до впровадження цифрових технологій у трансфертне ціноутворення можуть відрізнятися залежно від правового регулювання. Однак, в цілому, використання цифрових технологій може сприяти підвищенню ефективності та точності процесу трансфертного ціноутворення,

полегшити документування цього процесу та уникнути можливості порушень в цій сфері.

Зважаючи на вище зазначене, при вдосконаленні та розробці правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в умовах цифровізації є важливим врахування досвіду інших країн. Австрії щодо використання таких інструментів, як обов'язкова податкова сертифікація цифрових доходів та вимоги щодо обов'язкової документації трансфертного ціноутворення, обов'язку підприємств подавати декларації про цифрові доходи та врегулювання реалізації цього обов'язку, врегулювання ведення детальної документації трансфертного ціноутворення, яка містить інформацію про угоди між пов'язаними особами, цінову політику, методологію та аналіз, ін. Бельгії щодо цифровізації трансфертного ціноутворення. Німеччини, зокрема, з правового регулювання тлумачення процедурних аспектів угод про попереднє ціноутворення та ін.

В Україні розпочато використання блокчейн технологій та їх можливі застосування в різних галузях, включаючи фінансову сферу. Проте, на сьогоднішній день в Україні немає спеціального законодавства, що регулювало б застосування блокчейн технологій, зокрема, в сфері трансфертного ціноутворення.

Застосування блокчейн-технологій для трансфертного ціноутворення може забезпечити незмінність та безпеку даних, зменшити можливість підробки чи зловживання даними та забезпечити прозорість у трансфертному ціноутворенні, автоматичне відстеження трансакцій та зберігання великої кількості даних, що стосуються трансфертних цін, забезпечуючи при цьому безпеку даних.

Література

1. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.04.2023);
2. Кудерська І. О. Правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Наше право. Our law: наук.- практ. журнал. 2023. № 2., С. 172-177;
3. Україна 2030 — країна з розвинутою цифровою економікою. URL: <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu->

cifrovoyu-ekonomikoyu.html (дата звернення: 19.04.2023);

4. Directorate for financial and enterprise affairs competition committee. Implications of E-commerce for Competition Policy - Background Note. URL: [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2018\)3/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2018)3/en/pdf) (дата звернення: 20.04.2023);

5. Про електронну комерцію: Закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), № 675-VIII, 03.09.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text> (дата звернення: 22.04.2023);

6. Директива 2000/31/ЄС Європейського парламенту та Ради «Про деякі правові аспекти інформаційних послуг, зокрема, електронної комерції, на внутрішньому ринку» («Директива про електронну комерцію») URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_224#Text (дата звернення: 22.04.2023);

7. Einkommensteuergesetz. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/> (дата звернення: 21.04.2023);

8. Gesetz über das Aufspüren von Gewinnen aus schweren Straftaten. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/gwg_2017/ (дата звернення: 21.04.2023);

9. Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Digitalsteuergesetz. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780> (дата звернення: 21.04.2023);

10. Tax Reform Acts 2020 and 2022 (Steuerreformgesetz 2020 – StRefG 2020 - 984/A and Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I). URL: <https://climate-laws.org/geographies/austria/laws/tax-reform-acts-2020-and-2022-steuerreformgesetz-2020-strefg-2020-984-a-and-steuerreformgesetz-2022-teil-i-okostrefg-2022-teil-i> (дата звернення: 22.04.2023);

11. OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. URL: <https://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm> (дата звернення: 19.04.2023);

12. NV Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening (AMID) contre etat belge. URL: https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30dba4201e541b54470584afbfb2ecab5e67.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKch50?doclang=FR&text=&pageIndex=0&mode=DOC&doci

SUMMARY

The article “Legal regulation of transfer pricing in conditions of digitalization: the experience of individual countries of the European Union” is devoted to an actual practical and theoretical problem that has not received sufficient disclosure and researched in Ukraine. Its purpose is to research the legal regulation of transfer pricing in the conditions of digitalization, the experience of individual countries of the European Union, in particular, Austria, Belgium and Germany, and to highlight such experience regarding the digitalization of transfer pricing issues in order to take this into account when improving and developing the legal regulation of transfer pricing in Ukraine in the conditions of digitalization . It is emphasized that transfer pricing is a widespread phenomenon in most countries of the world and the legal acts that currently regulate this area in Austria, Belgium and Germany are highlighted.

There are noted that the use of blockchain technologies in the financial sphere has begun in Ukraine. However, to date, there is no special legislation in Ukraine that would regulate the use of blockchain technologies, in particular, in the field of transfer pricing.

Has been determined that the application of blockchain technologies for transfer pricing can ensure the immutability and security of data, reduce the possibility of falsification or misuse of data and provide transparency in transfer pricing, automatic tracking of transactions and storage of large amounts of data related to transfer pricing, while ensuring the security of such data.

Keywords: transfer pricing, digitalization, blockchain, taxation.

d=45340&occ=first&dir=&cid=573257 (дата звернення: 19.04.2023);

13. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. URL: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2019-4_0-pages-216_222.pdf (дата звернення: 19.04.2023);

14. Савченко Т. Г., Павленко Л. Д. трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги. Економічний простір. 2010. № 39. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf (дата звернення: 19.04.2023).