

Міністерство освіти і науки України

Національний університет «Острозька академія»

Навчально-науковий інститут права ім. І. Малиновського

Кафедра теорії та історії держави і права

Кваліфікаційна робота

на здобуття освітнього ступеня магістра

на тему:

«Правові засади трансферного ціноутворення»

Студентки 6 курсу групи МП-61

спеціальності 081 Право

Марцинюк Тетяни Олександрівни

Науковий керівник:

кандидат юридичних наук, доцент

Іщук Сергій Іванович

Рецензент:

доктор юридичних наук, професор

Скрипнюк Олександр Васильович

Роботу допущено до захисту
на засіданні кафедри теорії та історії держави і права
(протокол № ___ від «___» _____ 2020 р.)
Завідувач кафедри _____ Петро КРАЛЮК

Острог – 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ.....	7
1.1. Поняття ціни та ціноутворення.....	7
1.2. Сутність трансферного ціноутворення.....	12
1.3 Становлення і розвиток трансферного ціноутворення в Україні	18
<i>Висновки до Розділу 1</i>	33
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ.....	35
2.1. Суб'єкти трансферного ціноутворення в Україні.....	35
2.2. Процедури трансферного ціноутворення в Україні.....	42
<i>Висновки до Розділу 2</i>	55
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ.....	57
3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання трансферного ціноутворення.....	57
3.2. Напрями вдосконалення організаційних засад трансферного ціноутворення в Україні.....	70
<i>Висновки до Розділу 3</i>	75
ВИСНОВКИ.....	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	81

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

США — Сполучені Штати Америки

ОЕСР — Організація економічного співробітництва та розвитку

ООН — Організація Об'єднаних Націй

ДФС України — Державна фіскальна служба України

ДПС – Державна податкова служба України

ДМС – Державна митна служба України

КМУ — Кабінет Міністрів України

G7 — Держави «Великої сімки»

G20 — Держави «Великої двадцятки»

BEPS — Base erosion and profit shifting (План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку)

Податковий кодекс України — ПК України

ВСТУП

Актуальність роботи. Діяльність транснаціональних корпорацій впливає на стійкість не лише національної економіки, а в на розвиток глобальної світової економіки. Одним із інструментів, який можуть використовувують роботі при оподаткування, є трансфертне ціноутворення. Саме за допомогою нього транснаціональні корпорації мають можливість цілком легально уникати оподаткування в окремо взятих низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. Крім цього, трансфертне ціноутворення може використовуватись з метою легалізації грошових коштів, здобутих злочинним шляхом. Зручність відмивання коштів у такий спосіб пояснюється тим, що зовнішньоекономічна діяльність характеризується відносно низькою імовірністю виявлення ознак незаконності джерел їх походження, особливо якщо легалізувати такі кошти через довгий ланцюг операцій в різних податкових юрисдикціях.

Для України питання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності, оскільки з моменту проголошення незалежності 24 серпня 1991 року і аж до 01 вересня 2013 року воно взагалі не було врегульовано на законодавчому рівні. З огляду на те, що питання трансфертного ціноутворення є дуже чутливим для великого бізнесу, то його врегулювання зі сторони держави є надзвичайно заполітизованим – з моменту впровадження і до 01 вересня 2020 року положення Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін зі сторони Верховної Ради України і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій.

Україна не може залишатись осторонь наявної проблеми трансфертного ціноутворення в світі, як і не може самотійно її вирішити. У зв'язку з цим, сьогодні перед Україною надзвичайно гостро стоїть питання впровадження ефективного механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. Ефективне правове регулювання трансфертного

ціноутворення є не просто одним із перспективних напрямів наповнення бюджету України – це життєво необхідний крок нашої держави до забезпечення суверенітету та національної безпеки.

Метою роботи є комплексне дослідження засад правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Об'єктом роботи виступають суспільні відносини, що виникають в сфері правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Предметом є засади правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Аналіз стану розробки проблеми. Питаннями дослідження трансфертного ціноутворення займалися значна кількість науковців, таких як В.Б. Авер'янов, О.О. Бандурка, А.І. Берлач, В.Д. Рудашевський, Ю.А. Тихомиров, І.П. Голосніченко, Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, М.О. Мішин, Л.А. Савченко, Н.Ю. Пришва, Н.І. Хімичева, В.І. Теремецький, Р.Г. Задорожнього та інших.

Проблематика трансфертного ціноутворення в певній мірі була предметом дослідження багатьох науковців як у сфері юриспруденції, так і в сфері міжнародної економіки. Водночас, варто зазначити, що наявні в юридичній літературі дослідження стосуються вузької проблематики і далеко не охоплюють всього механізму трансфертного ціноутворення. Незважаючи на доволі значну кількість вагомих напрацювань вчених, з моменту впровадження в Україні у 2013 році трансфертного ціноутворення, комплексного дослідження даної теми здійснено так і не було. Саме тому виникла необхідність проведення фрагментарного дослідження з даної теми.

Джерелами дослідження стали нормативно-правові акти вітчизняного законодавства, міжнародні документи ОЕСР, ООН тощо.

Методи в роботі використовувалися наступні: діалектичний метод використано на всіх етапах роботи, оскільки він формує загально-методологічні засади будь-якого наукового дослідження; за допомогою системно-структурного методу була досліджена система трансфертного ціноутворення в Україні; формально-правовий метод був застосований під час дослідження стану

вітчизняного законодавства, а також напрямів його вдосконалення; порівняльно-правовий метод дозволив проаналізувати основні законодавчі зміни, які були здійснені Верховною Радою України з питань правового регулювання трансфертного ціноутворення, а також при дослідженні зарубіжного досвіду та формулюванні напрямів удосконалення трансфертного ціноутворення в Україні, тощо.

Практичне значення роботи полягає у тому, що у науково-дослідній роботі є підґрунтям для подальшого дослідження проблем податкового права, зокрема у процесі дослідження особливостей розвитку трансфертного ціноутворення.

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Обсяг основного тексту викладено на 91 сторінці, використано 79 наукових джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

1.1. Поняття ціни та ціноутворення

Фахівці з питань державного регулювання економіки завжди приділяли велику увагу проблемам ціноутворення, що обумовлено, перш за все, тим значенням, яке має категорія ціни в складному комплексі економічних і соціальних відносин в суспільстві.

Ціна є одним з важливою складовою регулювання економіки. Її регулюючий вплив на економіку охоплює безліч напрямків. Зокрема, за допомогою цін виробництво підпорядковується суспільним потребам, вираженим у формі платоспроможного попиту, ціни стимулюють зниження витрат на виробництво і реалізацію товарів, впровадження досягнення науково-технічного прогресу, підвищення якості товарів.

Ціна виконує інформаційну функцію, оскільки дає уявлення про стан ринку, формує позицію продавців і покупців, визначає величину попиту і пропозиції. Ціни покликані стимулювати підприємців, раціонально використовують свої виробничі можливості для отримання найкращих кінцевих результатів. Ціна сприяє перерозподілу капіталів, будучи важливою складовою товарного відтворення.

Ціна є одним з основних інструментів здійснення державної економічної політики. Її регулюючим впливом охоплюються різні напрямки економічної політики. За допомогою цін держава впливає на відносини обміну між суб'єктами ринку з метою забезпечення еквівалентності в процесі реалізації національного продукту, дотримання необхідної паритетності цін між галузями та видами господарської діяльності.

Важливою функцією ціни є і те, що вона - необхідна умова господарювання.

У разі, коли фіксована ціна встановлюється державою (на продукцію деяких підприємств-монополістів, продукцію, що закуповується для державних потреб, енергоресурси, послуги транспорту, зв'язку, життєво важливі товари та послуги для населення: хліб, дитяче харчування, медичні препарати, комунальні послуги та ін.), відступ від неї є порушенням державної дисципліни цін.

Законодавче визначення ціни наводиться в ст.189 Господарського кодексу України: «Ціна є формою грошового вираження вартості продукції (робіт, послуг), яку реалізують суб'єкти господарювання»[1].

Найважливіше юридичне значення ціни полягає в тому, що ціна є істотною умовою будь-якого господарського договору. Зміна ціни в договорі допускається за згодою обох сторін. У разі недосягнення згоди між сторонами з приводу ціни договір вважається неукладеним, отже, права і обов'язки між сторонами не виникають.

Законом, який визначає основні засади цінової політики і який регулює відносини, що виникають у процесі формування, встановлення та застосування цін, а також здійснення державного контролю (нагляду) та спостереження у сфері ціноутворення є Закон України «Про ціни і ціноутворення»[36]. Даний Закон визначає базове поняття «ціноутворення» як процес формування та встановлення цін. Відповідно до ст. 10 даного Закону під час провадження господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують:

1) вільні ціни – встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін;

2) державні регульовані ціни – запроваджуються на товари, які справляють визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, мають істотну соціальну значущість, а також на товари, що виробляються суб'єктами, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку[36].

Однак аналіз світового досвіду показує, що навіть в умовах ідеального ринку нормальне функціонування економіки без державного втручання

неможливо. Тому певний державний вплив на ціноутворення зберігається і в умовах розширення вільних цін.

Розподіл цін на види, яке раніше проводилося, головним чином, за економічними показниками, стало здійснюватися і за правовим критерієм - ступеня державного втручання і прав підприємства у встановленні цін. В даний час вже можна говорити про сформований законодавстві, що визначає порядок ціноутворення в Україні. У літературі дана класифікація в залежності від ступеня державного втручання і прав підприємств у встановленні цін.

Слід зазначити, що система різних видів цін, що встановлюються централізовано державою, не є відокремленою від зовнішніх і внутрішніх факторів системою, що діє самодостатньо в чистому вигляді.

Так, держава, встановлюючи фіксовану ціну або застосовуючи один з методів, характерних для визначення регульованої ціни, абсолютну величину вказує не абстрактно. Подібного встановленню передуює аналіз доходів споживачів, корисності продукції, собівартості виробництва. Тобто держава прораховує можливий попит на продукцію і вплив на величину попиту рівня ціни, стан конкуренції на ринку товарів-замінників.

Крім того, одним з пріоритетів діючого законодавства про ціни, є відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення» орієнтація цін внутрішнього ринку на рівень світового ринку. В силу цього при визначенні величини ціни в ряді випадків держава враховує і ціни на аналогічні товари, що склалися на світовому ринку, з метою забезпечення максимального ступеня відкритості економіки.

Державне регулювання цін здійснюється Кабінетом Міністрів України, органами виконавчої влади, державними колегіальними органами та органами місцевого самоврядування відповідно до їх повноважень шляхом:

1) установлення обов'язкових для застосування суб'єктами господарювання:

- фіксованих цін;
- граничних цін;

- граничних рівнів торговельної надбавки (націнки) та постачальницько-збутової надбавки (постачальницької винагороди);
 - граничних нормативів рентабельності;
 - розміру постачальницької винагороди;
 - розміру доплат, знижок (знижувальних коефіцієнтів);
- 2) запровадження процедури декларування зміни ціни та/або реєстрації ціни[36].

У літературі під фіксованими (твердими, жорсткими) цінами розуміють ціни, які визначаються в абсолютному вираженні компетентними державними органами. Суб'єктам господарювання не надано право визначати рівень такої ціни. Недотримання державної фіксованої ціни суб'єктом господарювання кваліфікується як порушення державної дисципліни цін. Монопольне право змінити фіксовану ціну належить тільки встановити її органу в зв'язку зі зміною умов реалізації або виробництва продукції, що не залежать від господарської діяльності підприємства.

Фіксовані ціни згідно зі ст. 191 Господарського кодексу України встановлюються на ресурси, які надають визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, а також на продукцію та послуги, що мають суттєве соціальне значення для населення [1]. Такі ціни можуть бути преїскурантними. Перелік цих ресурсів, продукції і послуг затверджується Кабінетом Міністрів України.

Поряд з встановленням преїскурантних цін держава застосовує і інший різновид фіксованої ціни - фіксовану монопольну ціну. При її призначенні застосовуються деякі методи, характерні для регульованих цін: встановлення граничних рівнів цін, граничних рівнів торгово-збутових надбавок, націнок, граничних рівнів рентабельності. Крім того, Положенням про державне регулювання цін (тарифів) на продукцію виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, роботи і послуги монопольних утворень, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.02.1995 №135 «Про Положення про державне регулювання цін (тарифів) на продукцію

виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, роботи і послуги монопольних утворень» передбачено обов'язкове для підприємств-монополістів декларування ціни в разі її зміни.

Під регульованими цінами розуміють ціни, величина яких не встановлюється державою, а лише регулюється ним за допомогою прямо передбачених законом способів. Таке регулювання може носити як прямий, так і непрямий характер. Методи прямого впливу держави на величину ціни передбачені Законом України «Про ціни і ціноутворення». Вони зводяться до наступних: встановлення граничних рівнів цін, встановлення граничного коефіцієнта відхилення від фіксованої ціни і встановлення граничного рівня рентабельності і торговельних надбавок [36].

Ст. 191 Господарського кодексу України розширює цей перелік, вводячи новий спосіб регулювання рівня ціни - обов'язкове декларування зміни ціни. Слід зазначити, що на відміну від раніше діючого порядку регулювання цін, цей спосіб буде поширюватися не тільки на підприємства, що займають монопольне становище на ринку, але і на інших суб'єктів господарської діяльності.

Непрямі методи регулювання реалізуються не через безпосереднє чисто правовий вплив держави на величину ціни, а шляхом застосування економіко-правових важелів, що впливають на зміну попиту або пропозиції на товар. Непрямі методи регулювання цін при правильному їх застосуванні шкоди економіки не принесуть, а скоріше, будуть сприяти її розвитку. У той же час перераховані в законодавстві прямі методи регулювання цін не завжди сприяють підвищенню прибутковості підприємств.

Отже, за загальним правилом особи є вільними у визначенні ціни товарів, робіт, послуг. Зазвичай суб'єкти господарювання, переслідуючи отримання прибутку, передбачають ринкову ціну у договорах зі своїми контрагентами. Разом з цим, вважаємо за необхідне підкреслити, що за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення сторони можуть зловживати своїм правом вільно визначати ціну договору, умисно завищуючи або занижуючи ціну. Останнє

спрямоване на розмивання бази оподаткування і, як наслідок, уникнення оподаткування.

1.2. Сутність трансферного ціноутворення

Питання трансфертного ціноутворення та контролю за ним набуває все більшої актуальності в умовах глобалізації світової економіки. Механізми трансфертного ціноутворення виникли у другій половині ХХ ст. одночасно з виникненням великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі. За рахунок встановлення трансфертних цін транснаціональні корпорації мають цілком легальну можливість уникати оподаткування. Економічна могутність транснаціональних корпорацій в кінці ХХ століття досягла величезних масштабів. На сьогодні транснаціональні корпорації контролюють, за найменшими підрахунками, до половини світового промислового виробництва, 63% світової торгівлі, а також приблизно 80% патентів та ліцензій на нову техніку, технологію і ноу-хау.

Транснаціональні корпорації контролюють питому вагу всієї міжнародної торгівлі. Використання трансфертного ціноутворення може не просто завдавати збитків окремо взятій державі у вигляді несплати податків до її бюджетної системи. Так, проблема трансфертного ціноутворення підсилюється тим, що транснаціональні корпорації за допомогою трансфертних цін можуть визначати або ж підривати міжнародну економіку шляхом перерозподілу економічних ресурсів.

При цьому варто пам'ятати, що будь-яка транснаціональна корпорація має свого кінцевого бенефіціарного власника або групу бенефіціарних власників, які здійснюють на неї вирішальний вплив та які отримують прибуток від її діяльності. Простіше кажучи, окремі групи фізичних осіб можуть істотно впливати не просто на стабільність окремо взятої національної економіки, але і на формування глобальної світової економіки.

Зазначені фактори обумовлюють об'єктивну потребу всіх держав світу у здійсненні ефективного податкового контролю тих операцій, в яких застосовуються трансфертні ціни. Даний вид державного контролю вже встиг стати однією із концептуальних умов стабільності національної економіки. Для повноти ілюстрації окресленої проблеми трансфертного ціноутворення доречним буде наведення висновку ОЕСР, яка акцентувала увагу міжнародної спільноти, що в сучасному світі вже неможливо розглядати систему оподаткування будь-якої держави ізольовано від податкових систем інших держав у контексті визначення податкових зобов'язань транснаціональних корпорацій [3].

Міжнародний валютний фонд з даного приводу також заявив, що глобалізація торгівлі створює проблеми для національних податкових органів, які полягають у використанні й часто зловживанні транснаціональними корпораціями трансфертними цінами за кредитами, дивідендами, товарами та послугами, вартістю товарних знаків і патентів[55].

Трансфертне ціноутворення цілком обґрунтовано може розглядатися інструмент, що використовується суб'єктами господарювання для оптимізації свого податкового навантаження. Так, маніпулювання цінами може надати суб'єктам господарювання суттєві податкові переваги, за умови, що вони це здійснюють в рамках законодавства. Проте від здійснення такого податкового планування держава несе значні збитки, оскільки до її бюджетів не надходять податкові платежі в повній мірі. В результаті, застосування трансфертного ціноутворення призводить до уникнення платниками податків декларування своїх реальних доходів, що підриває фінансовий потенціал національної економіки.

Трансфертне ціноутворення характеризують як один з методів формування ціни товарів і послуг, які реалізуються в межах однієї транснаціональної компанії. ООН визначила «трансфертне ціноутворення» як загальний термін, що вживається для позначення ціноутворення в

зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами[57]

Транснаціональні корпорації характеризуються наявністю розгалуженої структури юридичних осіб в різних державах, причому усі ці юридичні особи контролюються безпосередньо чи опосередковано з єдиного центру. Саме тому вони є пов'язаними між собою, а отже, можуть встановлювати вигідні для себе умови операцій, які здійснюються всередині транснаціональних корпорацій. У такий спосіб розподіляються доходи окремих юридичних осіб транснаціональних корпорацій, що може бути обумовлено різними податковими режимами для окремих доходів, окремих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, положеннями двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування та податковими системами різних держав. Хоча трансфертне ціноутворення не впливає на прибуток транснаціональних корпорацій, воно безпосередньо визначає перерозподіл прибутків окремих юридичних осіб в межах групи[58].

Транснаціональна корпорація завжди буде прагнути сплачувати податки в тій державі, в якій передбачається менша податкова ставка на прибуток. Враховуючи, що для транснаціональної корпорації не складає особливих труднощів перевести активи із однієї своєї компанії на іншу, це дозволяє транснаціональній корпорації штучно маніпулювати доходами та витратами своїх компаній. В кінцевому результаті, транснаціональна корпорація за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення штучно нарощує видатки для тих компаній, які розміщені у юрисдикціях із високими ставками податків, і, навпаки, штучно нарощує доходи тих компаній, які розміщені в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах.

ОЕСР також констатувала, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами транснаціональних корпорацій, але і іншими причинами, наприклад, валютний контроль, запровадження антидемпінгового мита, державне регулювання цін, вимоги щодо руху коштів на підприємствах в межах групи пов'язаних осіб, тиск з боку

акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії[3].

Відповідно можна виокремити найбільш поширені в податковій практиці способи використання інструментів трансфертного ціноутворення з метою уникнення оподаткування [3]:

1) переміщення транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) у низькоподаткові юрисдикції або офшорні зони – зазвичай здійснюється шляхом експорту активів за заниженими (трансфертними) цінами компаніям, зареєстрованим у низькоподаткових юрисдикціях чи офшорних зонах, або шляхом укладення фінансових договорів, по яким у компаній, зареєстрованих в державах з високим податковим режимом, виникають штучні видатки (збитки), а у компаній, зареєстрованих у державах із низьким податковим режимом – штучні доходи;

2) штучний перерозподіл транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) контрольованих компаній шляхом імпорту компаніям, зареєстрованих у державах із високим податковим режимом, активів за завищеними цінами і наступним перепродажем їх покупцям за звичайними цінами;

3) штучний перерозподіл транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) контрольованих компаній шляхом укладення між афілійованими компаніями договорів без цін або договорів, ринкову ціну яких дуже важко визначити;

4) виведення транснаціональною корпорацією прибутку закордон з компаній, зареєстрованих у державах із високим податковим режимом, шляхом укладення договорів з «компаніями-одноденками», які в подальшому припиняють свою діяльність і не сплачують податків (або сплачують значно менше);

5) «оптимізація» бази оподаткування афілійованої групи компаній на внутрішньому ринку – застосовуються трансфертні ціни з метою штучного створення видатків (збитків), які зменшують базу оподаткування (прибуток).

Звернемо увагу, що ключовими у терміні «трансфертного ціноутворення» є два аспекти:

- 1) спрямованість на визначення звичайної ціни товарів, робіт, послуг на вільному ринку між непов'язаними особами;
- 2) поширення не на всі господарські операції платників податків, а тільки на ті, які визнані контрольованими[3].

Контроль за трансфертним ціноутворенням спрямований на недопущення уникнення суб'єктами господарювання оподаткування шляхом маніпулювання цінами у операціях із пов'язаними особами. Саме тому уповноважені державні органи покликані перевіряти, чи відповідають контрольовані операції ринковим цінам.

Принцип «витягнутої руки» (arm's length principle) визначається Керівництвом ОЕСР як принцип оподаткування взаємозалежних компаній, відповідно до якого розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків (ніби компанії були не пов'язані).

Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, зобов'язаний визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки» (пп. 39.1.1. ст. 39 ПК України)[5].

Методи трансфертного ціноутворення, закріплені у ПК України, для багатьох представників бізнесу є незрозумілим інструментом, при застосуванні якого сторони мають враховувати дуже багато чинників, наприклад: економічні, політичні умови, курсові стрибки, санкції, індивідуальні особливості бізнесу тощо. Зміна методу податківцями є одним із суб'єктивних факторів українського трансфертного ціноутворення, які гальмують розвиток цього податкового інструменту в Україні, адже можуть бути плацдармом для зловживань або дорого коштуватимуть платникові податку через некомпетентність. Це стосується обох сторін — і бізнесу, і фіскального органу.

Загалом у ПК України закріплено такі методи трансфертного ціноутворення[5]:

- порівняльної неконтрольованої ціни
- ціни перепродажу
- «витрати плюс»
- чистого прибутку
- метод розподілення прибутку

Багато спірних питань виникає між платниками податків та контролюючими органами через джерела інформації для визначення ціни, відсутність детального обґрунтування використання платником податку для розрахунку рентабельності (діапазону цін) фінансових даних за кілька років та/або невикористання показників періоду здійснення контрольованої операції.

Серед джерел інформації, що використовуються контролюючими органами для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», можна виділити такі:

- інформація, отримана в рамках міжнародних угод;
- бази даних для пошуку зіставних юридичних осіб: «Amadeus», «Ruslana»;
- відкриті державні реєстри;
- публікації в офіційних ЗМІ;
- дані від аналітично-інформаційного агентства «АПК-Інформ»;
- комерційні видання;
- цінові довідки ДП «Держзовнішінформ», ДП «Укрпромзовнішекспертиза»;
- ціни, що склались за результатами публічних торгів (аукціонів), тендерів, біржові котирування;
- ринкові дослідження;
- запити;
- опитування співробітників підприємства тощо.

ПК України містить перелік показників рентабельності, які можуть бути використані для встановлення відповідності умов контрольованої операції

принципу «вितягнутої руки», зокрема: валова рентабельність, рентабельність собівартості, рентабельність активів, рентабельність капіталу, рентабельність операційних витрат, чиста рентабельність, чиста рентабельність витрат.

Показники рентабельності розраховуються окремо для кожного року на основі фінансових даних (наприклад, з баз «Amadeus» чи «Ruslana»). Пошук компаній здійснюється за основним кодом діяльності. Після аналізу даних вибірка компаній «відсіюється».

Серед значних змін можна виділити закріплений у ПК України принцип превалювання сутності над формою, відповідно до якого комерційні та/або фінансові характеристики контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення визначаються згідно з фактичними діями сторін операцій та фактичними умовами їх проведення. Відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» полягає у тому, що фактичні умови операцій превалюють над договірними.

1.3. Становлення і розвиток трансфертного ціноутворення в Україні

Протягом останніх десятиліть в світовому економічному просторі відбулись настільки суттєві зміни, що системи національного та міжнародного оподаткування потребують докорінного перегляду. Виникнення транснаціональних корпорацій та інтернаціоналізація їх економічної діяльності призвели до розширення практики використання транснаціональними корпораціями «податкових гаваней (сховищ)», агресивного податкового планування, реструктуризації моделей бізнесу, що кінцевою своєю метою має розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування.

Через методи трансфертного ціноутворення багато держав світу несуть величезні збитки у вигляді недоотриманих податкових платежів. Окреслена проблема актуалізується тим, що при трансфертному ціноутворенні, як

правило, задіяно декілька податкових юрисдикцій, і окремо взята держава не може самостійно виявити та розкрити факт уникнення резидента від оподаткування. З метою реагування на вище зазначені фактори Україна також стала на шлях протидії розмиванню (заниженню) платниками податків бази оподаткування і передачі прибутку іншим пов'язаним особам, які сплачують менший податок на прибуток.

Успішне запровадження положень ПК України щодо трансфертного ціноутворення є не просто одним із перспективних напрямів наповнення бюджетної системи України – це життєво необхідний для держави крок щодо забезпечення політичної та економічної безпеки.

Для України поняття трансфертного ціноутворення є порівняно новим, оскільки державне регулювання даного інституту було впроваджено тільки 1 вересня 2013 року[11].

З часу впровадження положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення підлягали постійному політичному та суспільному обговоренню. За короткий час свого існування державне регулювання трансфертного ціноутворення зазнало численних змін і не перестає бути предметом для політичних дискусій та подальших реформувань. З огляду на зазначене актуальним є питання становлення та розвитку податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Вперше на міжнародному рівні засади державного регулювання трансфертного ціноутворення були закріплені в Модельній конвенції ОЕСР про податок на доходи і капітал 1963 року[48]. Згодом, 21 червня 1976 року ОЕСР прийняла Декларацію про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства[47], додатком до якої стали Керівні принципи для багатонаціональних підприємств. В зазначених Керівних принципах транснаціональним корпораціям було рекомендовано не допускати в своїй практиці штучного розмивання бази оподаткування за допомогою трансфертного ціноутворення. Міжнародним документом рекомендаційного характеру, в якому детально визначаються основні засади

державного регулювання трансфертного ціноутворення в системі міжнародного оподаткування, стали керівні роз'яснення ОЕСР 1979 року – Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства»[44]. В даному документі увага акцентована на маніпулюванні багатьма транснаціональними компаніями так званими «договірними цінами» з метою обходу податкового законодавства країн. Варто підкреслити, що Модельна конвенція ОЕСР про податок на доходи і капітал 1963 року, а також Звіт ОЕСР 1979 року в більшій своїй мірі побудовані на положеннях про здійснення контролю за трансфертним ціноутворення чинної на той момент редакції ст. 482 Податкового кодексу США (Internal Revenue Code). Тобто, можна стверджувати, що концепція податкового контролю трансфертного ціноутворення вперше була розроблена та започаткована у США, а згодом – закріплена на міжнародному рівні у рекомендаційних документах ОЕСР.

У 1995 році ОЕСР прийняла Настанови про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій[45]. Дані Настанови стали основним рекомендаційним документом у податковому регулюванні трансфертного ціноутворення, положення якого враховувались у законодавстві різних країн світу, включаючи ті, які не були учасниками ОЕСР. Згодом, Звіт «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» 1979 року, а також Настанови про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій 1995 року були переглянуті та суттєво доопрацьовані ОЕСР у 2010 році.

Так, доповнення та зміни до настанов ОЕСР було прийнято Комітетом з фінансових питань 22 червня 2010 року та схвалено Радою ОЕСР 22 липня 2010 року[46]. Згодом, 10 липня 2017 року ОЕСР знову оприлюднила доопрацьовану редакцію Настанов про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій, які на сьогодні є останньою редакцією[52].

Варто зазначити, що ОЕСР разом з країнами G20 продовжує активну роботу в напрямку вдосконалення рекомендацій щодо впровадження всіма

країнами світу ефективного механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. З метою подальшого розвитку ефективного державного регулювання трансфертного ціноутворення 12 лютого 2013 року ОЕСР за дорученням міністрів фінансів країн G20 розробила і опублікувала звіт «Про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування» (План BEPS)[52].

Даним документом передбачалася уніфікація форм податкової звітності, відображення податкових надходжень від різних юрисдикцій, обмеження щодо застосування податкових пільг, посилення регулювання трансфертного ціноутворення. Також було запропоновано розробити правила трансфертного ціноутворення стосовно угод із надання фінансових гарантій, гарантій виконання угоди, деривативів, венчурного фінансування та договорів страхування.

В рамках Плану BEPS планується доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, положеннями, які протидіють розмиванню бази оподаткування за допомогою передавання нематеріальних активів афілійованим особам, які знаходяться в низькоподаткових юрисдикціях[52].

В Україні механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений тільки 1 вересня 2013 року. Варто підкреслити, що з моменту впровадження і до 1 вересня 2020 року положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін зі сторони Верховної Ради України. І останні зміни мають набути чинності з 01 січня 2021 року.

З огляду на те, що питання трансфертного ціноутворення є дуже чутливим для великого бізнесу, то його врегулювання зі сторони держави є надзвичайно мінливим, зважаючи на такі часті зміни чинного законодавства в даному питанні.

Перший нормативно-правовий акт, що впроваджував поняття трансфертного ціноутворення у національне законодавство, став Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного

ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII (далі – Закон №408-VII від 04.07.2013) [11]. Варто констатувати, що основною метою даного Закону було впровадження в національне законодавство України податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, а також протидія виведенню резидентами України свого прибутку в низькоподаткові юрисдикції або офшорні зони. Даним Законом вперше було введено поняття «трансфертного ціноутворення», «податкового контролю трансфертного ціноутворення», а також визначено перелік «контрольованих операцій», які підлягають обов'язковій перевірці на предмет правильності нарахування платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Внесені зміни впровадили в податкове законодавство України правила трансфертного ціноутворення, які врегулювали порядок визначення платниками податків цін в контрольованих операціях, що, в свою чергу, впливало на розмір бази оподаткування податку на прибуток, а також податку на додану вартість. Вважаємо за необхідне підкреслити, що з моменту впровадження механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні був побудованим на принципі «витягнутої руки», хоча прямо про це в Законі №408-VII від 04.07.2013 ще не йшлося і сам термін «витягнута рука» не використовувався [11].

Так, в пп. 39.2.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України зазначалось, що для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платники податків і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, проводять зіставлення такої контрольованої операції з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами. На початку впровадження трансфертного ціноутворення в Україні, законодавцем в п. 39.7 ст. 39 ПК України було визначено, що норми ст. 39 застосовуються під час визначення бази оподаткування у контрольованих операціях для цілей розділу III (податок на прибуток підприємств) і розділу V (податок на додану вартість) цього Кодексу [5].

В пп. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 деталізувалося, що визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами, встановленими пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість. Тобто, на початковому етапі впровадження правила трансфертного ціноутворення застосовувались з метою правильного визначення платниками податку бази оподаткування податку на прибуток підприємств, а також податку на додану вартість [5].

Наступні зміни в законодавстві щодо державного регулювання трансфертного ціноутворення відбулися внаслідок прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28.12.2014 №72-VIII (далі – Закон №72-VIII від 28.12.2014)[15].

Найважливішою новелою Закону №72-VIII від 28.12.2014 стало впровадження в податкове законодавство України поняття «витягнута рука». Так, в пп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 ПК України було закріплено, що платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважатиметься таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. В протилежному випадку, якщо умови контрольованих операцій не відповідають зазначеному принципу, податкові контролюючі органи повинні нарахувати прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, який відповідає принципу «витягнутої руки»[15].

Також поруч з цим Законом № 72-VIII від 28.12.2014 були виключені такі поняття, як «трансфертне ціноутворення» та «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням». Незрозумілими залишаються мотиви

законодавця при виключенні базових понять із ПК України. Як показує досвід, що відсутність чіткого понятійного апарату в законі може призвести до неоднозначної правозастосовчої практики, оскільки законодавець залишає за органами державної влади широкі дискреційні повноваження. І відповідно це буде мати негативний вплив на систему державного регулювання трансфертного ціноутворення.

Відсутність в податковому законодавстві України визначень базових понять є серйозною прогалиною, яка потребує нагального законодавчого вирішення. До негативних сторін Закону № 72-VIII від 28.12.2014 також можна віднести виключення операцій між резидентами.

Третім нормативним документом, що вносив зміни до державного регулювання трансфертного ціноутворення, став Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015 №609-VIII (далі – Закон №609-VIII від 15.07.2015)[14]. Основною новелою даного Закону стало виключення з-під дії правил трансфертного ціноутворення податку на додану вартість. Так, в пп. 39.1.4 п. 39.1 ст. 39 ПК України було визначено, що встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. У зв'язку з цим були внесені зміни в положення ПК України, які регулювали порядок визначення бази оподаткування податку на додану вартість та податкового кредиту[14].

Наступні зміни підходу до державного регулювання трансфертного ціноутворення закріпили прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII (далі – Закон №1797-VIII від 21.12.2016)[13]. Традиційно в пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України законодавець знову переглянув і змінив операції, які вважаються «контрольованими» для цілей правил трансфертного ціноутворення.

Головною змінною Закону України №1797-VIII від 21.12.2016 стало впровадження нової підстави для визнання операцій контрольованими – операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) або звільнені від його сплати. Необхідність у такому розширенні переліку контрольованих операцій була обумовлена тим, що контрагент міг бути зареєстрований у юрисдикції, яка не включена до затвердженого Кабміном переліку низькоподаткових юрисдикцій, але при цьому не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) у зв'язку з пільгами, преференціями або особливим порядком оподаткування місцевого законодавства. Крім цього, контрольованими операціями були визначені не тільки зовнішньоекономічні господарські операції з продажу, але і з придбання товарів через комісіонерів-нерезидентів. До цього правила трансфертного ціноутворення поширювались на експортні операції через комісіонерів-нерезидентів і не стосувались імпорту[13].

П'ятим документом, що удосконалював розвиток державного регулювання трансфертного ціноутворення, став Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 № 2245-VIII (далі – Закон №2245-VIII від 07.12.2017) [9]. Головні зміни Закону №2245-VIII від 07.12.2017 стосувалися суттєвого розширення критеріїв пов'язаності осіб. Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що при доповненні нових критеріїв українським законодавцем був взятий за основу досвід США та Великобританії.

В контексті цього зазначимо, що Законом №2245-VIII від 07.12.2017 в податкове законодавство України було впроваджено концепцію «кінцевого бенефіціарного власника (контролера)». Оскільки ПК України не містить власного визначення «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)», то застосуванню підлягає визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження

зброї масового знищення»[17]. Але і цей нормативно-правовий документ був оновлений і нова редакція Закону України від 06.12.2019 №361- IX «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» набула чинності 28 квітня 2020 року. Відповідно до нього змінюється підхід до трактування «кінцевого бенефіціарного власника»[18]. Зокрема, згідно п.30 ч.1 ст.1. кінцевим бенефіціарним власником є будь-яка фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив (контроль) на діяльність клієнта та/або фізичну особу, від імені якої проводиться фінансова операція. Крім того законодавчо розрізняють кінцевого бенефіціарного власника[18]:

1) для юридичних осіб - будь-яка фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність юридичної особи (в тому числі через ланцюг контролю/володіння);

2) для трастів, утворених відповідно до законодавства країни їх утворення, - засновник, довірчий власник, захисник (за наявності), вигодоодержувач (вигодонабувач) або група вигодоодержувачів (вигодонабувачів), а також будь-яка інша фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність трасту (в тому числі через ланцюг контролю/володіння);

3) для інших подібних правових утворень - особа, яка має статус, еквівалентний або аналогічний особам, зазначеним для трастів.

Ознакою здійснення прямого вирішального впливу на діяльність є безпосереднє володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше 25 відсотків статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи.

Ознаками здійснення непрямого вирішального впливу на діяльність є принаймні володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше 25 відсотків статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи через пов'язаних фізичних чи юридичних осіб, трасти або інші подібні правові утворення, чи здійснення вирішального впливу шляхом реалізації права

контролю, володіння, користування або розпорядження всіма активами чи їх часткою, права отримання доходів від діяльності юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування органів управління, а також вчинення правочинів, які дають можливість визначати основні умови господарської діяльності юридичної особи, або діяльності трасту або іншого подібного правового утворення, приймати обов'язкові до виконання рішення, що мають вирішальний вплив на діяльність юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, незалежно від формального володіння [18].

При цьому кінцевим бенефіціарним власником не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права.

Через кінцевого бенефіціарного власника під категорію «пов'язаності» потрапляє значно більше осіб. Ключовим в даній концепції виступає те, що «пов'язаність» може бути не тільки через «формальні» юридичні зв'язки, але і через фактичні. Даний підхід українського законодавця цілком відповідає світовій практиці, а також рекомендаціям ОЕСР. З огляду на це, для того щоб уникнути порушень у сфері трансфертного ціноутворення, платники податків повинні завчасно з'ясувати у свого кінцевого бенефіціарного власника інформацію про ознаки пов'язаності із іншими юридичними особами-нерезидентами, з якими платник податків здійснює господарську діяльність.

Також зміни внесені Законом № 2245-VIII від 07.12.2017 стосувалися розширення переліку контрольованих операцій. Так, пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України був доповнений господарськими операціями, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Для таких контрольованих операцій встановлено єдиний фінансовий критерій: вони визнаються контрольованими, якщо їхній обсяг перевищує 10 мільйонів гривень. Слід зазначити, що поширення контролю за трансфертним ціноутворенням на операції між нерезидентом і його постійним представництвом цілком відповідає

вимогам статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу, а також статті 7 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими державами та державами, що розвиваються. Аналогічні норми закріплені в податковому законодавстві США та Великобританії.

Зміни щодо трансфертного ціноутворення, які впроваджувалися прийняттям Закону України від 23.11.2018 № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [10] стосувалися удосконалення здійснення контролю за трансфертним ціноутворення. Так, принцип превалювання сутності над формою, який використовується в бухгалтерському законодавстві України та багатьох інших країнах світу, передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Функції, які виконуються сторонами операції, визначаються та аналізуються на підставі укладених договорів, даних бухгалтерського обліку, фактичних дій сторін операцій та фактичних обставин її проведення відповідно до суті операції. Тобто при аналізі відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» фактичні умови операцій превалюють над договірними, якщо вони не відповідають одна одній або взагалі відсутнє їх документальне підтвердження.

Досліджуваною стороною, для якої перевіряється показник рентабельності відповідно до обраного методу трансфертного ціноутворення, буде та, щодо якої, в тому числі, є найбільш повна та документально підтверджена інформація про фінансові показники, які використовуються для розрахунку показників рентабельності.

Також закріплено, що термін проведення перевірки платника податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки» переривається у разі розгляду судом позовів платника податків з питань, пов'язаних з призначенням, проведенням або предметом такої перевірки, до завершення судових процедур [10].

Останні зміни у розвитку держаного регулювання трансфертного ціноутворення були прийняті на основі Закону України від 16.01.2020 №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі Закон №466-IX), які набувають чинності з 01.01.2021 року [12]. Він стосується дуже широкого кола податкових питань, серед яких значний блок належить до імплементації плану дій BEPS, а також і державного регулювання трансфертного ціноутворення.

По-перше, зміни стосуються збільшення порогу для визнання осіб пов'язаними через володіння однією особою корпоративних прав іншої юридичної особи з 20% до 25%. Такий поріг є звичайним для більшості європейських країн, а також узгоджується із національними нормами щодо визнання фізичної особи кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи.

Також розширено коло осіб, які можуть визнаватись пов'язаними. Разом із фізичними та юридичними особами пов'язаними особами можуть також визнаватись утворення без статусу юридичної особи.

Контроль за трансфертним ціноутворенням розповсюджуватиметься на господарські операції з передачі українською компанією своїх функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями нерезиденту, у результаті чого відбувається зменшення рівня доходу та/або фінансового результату платника податків. Такі операції будуть контролюватись у випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами відповідна передача здійснювалася би з певною компенсацією, навіть, якщо така операція документально не оформлена та/або не відображена у бухгалтерському обліку.

Таким чином, операції із реструктуризації бізнесу українського платника податків, під час яких частина функцій передається компанії - нерезиденту (наприклад, виробник передає функцію закупівлі сировини та продажу товарів внутрішньогруповому торговому хабу, в результаті чого прибутковість

виробника зменшується на маржу трейдера), можуть бути оцінені контролюючим органом з точки зору отримання та оподаткування платником податків належної компенсації за втрату потенційного прибутку.

В національне законодавство імплементовано тривірневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, що рекомендована ОЕСР у Дії 13 Плану BEPS, яка складається з:

- документації з трансферного ціноутворення;
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл);
- звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній.

Крім того, платники податків, які здійснюють контрольовані операції, будуть зобов'язані інформувати контролюючий орган щодо участі у міжнародній групі компаній.

Для реалізації цих норм до ПК України внесено нові поняття – міжнародна група компаній (далі – Група), материнська компанія Групи, уповноважений учасник.

Крім існуючих вимог пп. 39.4.6. ПК України до змісту документації з трансфертного ціноутворення, платником податків додатково має бути зазначена наступна інформація[12]:

- про фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків;
- щодо ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції;
- обґрунтування економічної причини (ділової мети) у разі придбання робіт (послуг), нематеріальних активів чи інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів;
- копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період, за який подається документація (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків).

Новелою є можливість подання документації з трансфертного ціноутворення не тільки в паперовому вигляді, а також і в електронній формі.

Законом №466-IX «реанімовано» норми пп. 39.5.5.2 ПК України щодо можливості проведення пропорційного коригування. Можливість проведення кореляційного коригування передбачено п. 2 ст. 9 Модельної (типової) податкової конвенції ОЕСР стосовно податків на доходи та капітал та знайшло своє відображення майже у всіх договорах про уникнення подвійного оподаткування укладених Україною[12]. Але майже 6 років цей інструмент був недоступний українським платником через відсутність відповідного національного правового регулювання.

Відтепер, якщо контрагент – нерезидент після проведення контрольованої операції збільшить свої податкові зобов'язання, виходячи з умов, що відповідають принципу «витагнутої руки», то український платник може звернутись до податкового органу для проведення пропорційного коригування з метою зменшення свої податкових зобов'язань.

Така можливість доступна виключно у разі, якщо[12]:

- контрагент є пов'язаною особою із українською компанією;
- наявність діючого міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та державою контрагента-нерезидента;
- контрагентом - нерезидентом проведено фактичне коригування свої податкових зобов'язань.

Для здійснення об'єктивної оцінки ефективності законодавчих нововведень потрібно щоб пройшов певний проміжок часу. У зв'язку з постійними змінами законодавства за такий короткий проміжок часу не можемо говорити про ефективність тих чи інших реформ, оскільки дані зміни ще не пройшли повноцінної перевірки на практиці.

Висновки до Розділу 1

Ціна є одним з основних інструментів здійснення державної економічної політики. Її регулюючим впливом охоплюються різні напрямки економічної політики. За допомогою цін держава впливає на відносини обміну

між суб'єктами ринку з метою забезпечення еквівалентності в процесі реалізації національного продукту, дотримання необхідної паритетності цін між галузями та видами господарської діяльності.

Зазвичай суб'єкти господарювання, переслідуючи отримання прибутку, передбачають ринкову ціну у договорах зі своїми контрагентами. Разом з цим, вважаємо за необхідне підкреслити, що за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення сторони можуть зловживати своїм правом вільно визначати ціну договору, умисно завищуючи або занижуючи ціну. Останнє спрямоване на розмивання бази оподаткування і, як наслідок, уникнення оподаткування.

ОЕСР також констатувала, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами транснаціональних корпорацій, але і іншими причинами, наприклад, валютний контроль, запровадження антидемпінгового мита, державне регулювання цін, вимоги щодо руху коштів на підприємствах в межах групи пов'язаних осіб, тиск з боку акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії.

Трансфертне ціноутворення характеризують як один з методів формування ціни товарів і послуг, які реалізуються в межах однієї транснаціональної компанії. ООН визначила «трансфертне ціноутворення» як загальний термін, що вживається для позначення ціноутворення в зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами.

Принцип «вितягнутої руки» (arm's length principle) визначається Керівництвом ОЕСР як принцип оподаткування взаємозалежних компаній, відповідно до якого розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків (ніби компанії були не пов'язані).

Через методи трансфертного ціноутворення багато держав світу несуть величезні збитки у вигляді недоотриманих податкових платежів. Окреслена

проблема актуалізується тим, що при трансфертному ціноутворенні, як правило, задіяно декілька податкових юрисдикцій, і окремо взята держава не може самостійно виявити та розкрити факт уникнення резидента від оподаткування. З метою реагування на вище зазначені фактори Україна також стала на шлях протидії розмиванню (заниженню) платниками податків бази оподаткування і передачі прибутку іншим пов'язаним особам, які сплачують менший податок на прибуток.

В Україні механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений тільки 1 вересня 2013 року. Варто підкреслити, що з моменту впровадження і до 1 вересня 2020 року положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін зі сторони Верховної Ради України. І останні зміни мають набути чинності з 01 січня 2021 року.

Для здійснення об'єктивної оцінки ефективності законодавчих нововведень потрібно щоб пройшов певний проміжок часу. У зв'язку з постійними змінами законодавства за такий короткий проміжок часу не можемо говорити про ефективність тих чи інших реформ, оскільки дані зміни ще не пройшли повноцінної перевірки на практиці.

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Суб'єкти трансферного ціноутворення в Україні

Сфера трансфертного ціноутворення є особливо вразливою для держави, оскільки платники податків за допомогою маніпулювання цінами між пов'язаними компаніями можуть цілком легально «розмивати» свою базу оподаткування. З економічної точки зору за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення підприємство управляє структурою та дохідністю балансу з урахуванням своїх ризиків. Великі транснаціональні корпорації здатні відчутно впливати на рівень ринкових цін у цілій сфері або навіть сектору економіки держави. Останнє пояснюється тим, що трансфертні ціни виступають базою для визначення ринкового ціноутворення що, в свою чергу, визначає рівень попиту та пропозицій на товари, роботи та послуги.

Не можна не погодитись із Г.В. Рибницьким, що велику роль в економічній безпеці держави відіграє підприємницька діяльність суб'єктів господарювання: з однієї сторони, як фактор забезпечення й росту економіки, з іншої сторони, як фактор припинення такого росту економіки та «знищення» економіки держави загалом[74]. Останнє пояснюється тим, що діяльність підприємців на українському ринку впливає на стан росту чи зменшення цін, а також на сферу конкуренції, податків і зборів тощо.

З огляду на це, економічна безпека України як держави з ринковою економікою, що є суттєво глобалізованою, прямо залежить від безпеки у сфері конкуренції та податків і зборів, у сфері державної митної справи, ціноутворення й рівня цін на товари й послуги, то наявність органів, що здійснюють спеціальне адміністративне управління підприємницькою діяльністю в галузі економічної безпеки, важко переоцінити[74].

До системи державних органів управління трансфертним ціноутворенням в Україні можна віднести наступних суб'єктів[70]:

1. Верховна Рада України – до виключної компетенції належить прийняття законів, якими встановлюється система оподаткування, податки і збори України, в тому числі правила трансфертного ціноутворення (ст. 92 Конституції України). Крім цього, Верховна Рада України за поданням Прем'єр-міністра України призначає на посаду і звільняє з посади Міністра фінансів України[22].

2. Кабінет Міністрів України – забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, в тому числі політики щодо трансфертного ціноутворення (ст. 116 Конституції України). У сфері трансфертного ціноутворення Кабінет Міністрів України реалізує наступні повноваження:

1) затверджує перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України (постанова КМУ №1045 від 27.12.2017[19]);

2) затверджує перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (постанова КМУ №480 від 04.07.2017[20]);

3) затверджує порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що 81 мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ №504 від 17.07.2015[25]);

4) затверджує перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (постанова КМУ №616 від 08.09.2016[21]);

5) затверджує порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ №381 від 04.06.2015[29]);

б) затверджує порядок визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення (постанова №191 від 29.03.2017[26]).

3. Міністерство фінансів України – є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю податкової політики, в тому числі, політики щодо трансфертного ціноутворення.

У сфері трансфертного ціноутворення Міністерство фінансів України реалізує наступні повноваження:

1) затверджує порядок проведення моніторингу контрольованих операцій (наказ №706 від 14.08.2015[26]);

2) затверджує порядок опитування уповноважених посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення (наказ №706 від 14.08.2015[26]);

3) затверджує порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» (наказ №344 від 10.03.2016[27]);

4) затверджує форму акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» та вимог до його (її) складення (наказ №629 від 13.07.2017[31]);

5) затверджує форму та порядок складання звіту про контрольовані операції (наказ №8 від 18.01.2016[33]);

6) затверджує форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств (наказ №467 від 28.04.2017[16]);

7) затверджує форму повідомлення про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту (наказ №621 від 03.07.2017[32]).

4. Державна податкова служба України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, в тому числі політику у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України ДПС, а також її територіальні органи визначаються як контролюючі органи. Тобто, саме ДПС безпосередньо здійснює

контроль за дотриманням податкового законодавства, в тому числі законодавства щодо трансфертного ціноутворення[35].

В ході виконавчо-розпорядчої діяльності ДПС найбільш тісний зв'язок має із Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України, оскільки останні здійснюють формування державної податкової політики та державної митної політики. По відношенню до Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України Державна податкова служба України виступає об'єктом державного управління.

ДПС покликана забезпечити дотримання всіма платниками податків зобов'язань публічного характеру щодо сплати податків. Зокрема, з ст. 67 Конституції України, де встановлено обов'язок кожного належним чином сплачувати податки та збори, слідує, що держава може примусово стягнути податки та збори. Відтак, у податкових правовідносинах ДПС виступає владним суб'єктом, який має чіткий предмет відання і компетенцію. Важливим при цьому є те, що ДПС, як суб'єкт адміністративного права, має не тільки право, але і обов'язок вступати в адміністративно-правові відносини і використовувати методи адміністративно-правового впливу, визначені законодавством України.

Переходячи до характеристики ДПС як суб'єкта податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, передусім варто зазначити, що утворення ДПС було здійснено Кабінетом Міністрів України шляхом прийняття постанови №1200 від 18 грудня 2018 року «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України»[35]. Нагадаємо, що до цього в Україні тривалий час самостійно функціонувала Державна податкова служба України і Державна митна служба України, які мали статус центральних органів виконавчої влади і які незалежно один від одного реалізували державну податкову та державу митну політику. Згодом дані дві служби було об'єднано в Міністерство доходів і зборів України, яке, в результаті, Кабінет Міністрів України у 2014 році реорганізував в Державну фіскальну службу України. Відповідно в грудні 2018 році знову було прийнято рішення про реорганізацію

Державної фіскальної служби України шляхом поділу на Державну податкову службу України і Державну митну службу України.

Але окремі повноваження ДФС залишає виконувати до сих пір. А саме здійснює повноваження та виконує функції у сфері реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску до завершення здійснення заходів з утворення Державної податкової служби, Державної митної служби та центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України[35].

Так, Державна податкова служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску. Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства[35].

Відповідно Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками майна, прав та обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах діяльності. Так як і ДФС на ДПС покладено завдання, зокрема, реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом

спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону[23].

Основною метою суб'єктів контролю за трансфертним ціноутворенням є попередження розмивання платниками податків своєї бази оподаткування за рахунок використання трансфертних цін з уникненням при цьому підстав для подвійного оподаткування. З огляду на те, що в основі трансфертного ціноутворення є система внутрішньогрупових операцій, то контролюючі органи в процесі здійснення податкового контролю повинні здійснювати аналіз рівня трансфертних ставок, який за звичайних ринкових умов є єдиним для всіх учасників цивільного обороту. Тобто, кінцевим результатом діяльності контролюючих органів є розширення бази оподаткування, а також викорінення «тіньових» схем транснаціональних корпорацій по уникненню оподаткування.

Для досягнення зазначеної мети органи ДПС виконують наступні завдання[23]:

1) здійснюють аналіз кон'юнктури ринку у відповідній галузі (сфері) та встановлення цінової політики відповідного товару (робіт, послуг) на ринку експорту або імпорту в період укладення платниками податків контрольованих операцій;

2) здійснюють встановлення індикаторів підозрілих операцій (ризикових операцій) платників податків, а також оцінювання наявних критеріїв ризику невідповідності ціни в контрольованих операціях принципу «витягнутої руки»;

3) здійснюють порівняльний аналіз цін у контрольованих операціях з ринковими цінами за конкретними товарними позиціями з урахуванням кон'юнктури внутрішнього ринку (країни походження) та зовнішнього ринку (країни призначення або країни торгівлі);

4) здійснюють отримання інформації від податкових органів іноземної держави щодо обсягів сплати пов'язаною компанією податків в іноземній юрисдикції;

5) здійснюють сегментування платників податків на групи з високим, середнім та низьким рівнем ризику;

6) здійснюють проведення документальної позапланової перевірки (податкового аудиту) платників податків на предмет дотримання ними правил трансфертного ціноутворення;

7) здійснюють донарахування податкових зобов'язань у разі, якщо в ході перевірки буде встановлено, що платник податків порушив принцип «витагнутої руки» і штучно зменшив свою базу оподаткування за рахунок інструментів трансфертного ціноутворення.

З наказів Міністерства фінансів України, які регулюють порядок здійснення моніторингу контрольованих операцій[26], а також порядок проведення перевірки платників податків на предмет відповідності їх господарської діяльності принципу «витагнутої руки»[28], в системі органів ДПС, які здійснюють контроль за трансфертним ціноутворенням, притаманна чітка субординація та розподіл повноважень між центральним апаратом та територіальними органами.

З огляду на вище викладене підкреслимо, що основну частину роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні реалізують територіальні органи ДПС. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «витагнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС. Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня рішення. Іншими словами, система податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС приймає всі стратегічні рішення. Центральний апарат ДПС здійснює організацію

та координацію роботи територіальних органів через Департамент оподаткування юридичних осіб та Департамент податкового та митного аудиту. З точки зору адміністративного права така діяльність ДПС є управлінською по відношенню до територіальних органів, метою якої є аналіз та управління ризиками для визначення форм і обсягу податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також внутрішній контроль (аудит) за дотриманням працівниками територіальних органів своїх посадових обов'язків та законодавства України.

2.2. Процедури трансферного ціноутворення в Україні

Під процедурами трансфертного ціноутворення варто розуміти нормативно закріплені процесуальні алгоритми дій уповноважених органів, які визначають підстави та порядок здійснення контрольних заходів з метою встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», а також виявлення та усунення відхилень від даного принципу [65].

Трансферне ціноутворення – це спосіб оптимізації (мінімізації) податку на прибуток та руху капіталу між підприємствами. Трансферне ціноутворення відбувається між сторонами контрольованих операцій і розподіляє («трансфер», «передача») прибуток між ними.

Суть оптимізації полягає в тому, що контрагент з високими ставками декларує збитки чи мінімальний прибуток, а контрагент з низьким рівнем оподаткування – найбільший прибуток. Створюються «трансферні» ціни, які використовуються між пов'язаними особами (пов'язаними через відносини власності, управління і т. д.). При цьому використовуються відмінності в податкових режимах країн.

Контроль податкових органів за трансферним ціноутворенням базується на принципі «вितягнутої руки» (Arm's length principle). Це міжнародний стандарт, який погоджено між державами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку та іншими країнами (понад 70 країн світу). Ключові

моменти щодо регулювання звітності по трансферному ціноутворенню зазначено в статті 39 Податкового кодексу України, в основу якої взято міжнародний документ в галузі податкового регулювання ТЦУ – «Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб».

До процедур трансфертного ціноутворення в Україні можна відносити:

- 1) моніторинг цін у контрольованих операціях;
- 2) проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій;
- 3) попереднє узгодження цін у контрольованих операціях[65].

Під час здійснення наведених податкових процедур контролюючі органи застосовують «методи податкового контролю трансфертного ціноутворення», під якими пропонуємо розуміти конкретні правові способи (засоби, прийоми), які використовуються уповноваженими органами в процесі встановлення об'єктивних даних про відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також повноту і своєчасність сплати податків суб'єктами господарювання, які протягом звітного року здійснювали контрольовані операції.

До методів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні відносять[71]:

- 1) спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції);
- 2) аналіз звітів про контрольовані операції;
- 3) аналіз документації з трансфертного ціноутворення;
- 4) аналіз будь-яких інформаційних джерел, які дозволяють перевірити контрольовані операції;
- 5) опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків;
- 6) стимулювання до самостійного коригування цін контрольованих операцій і сум податкових зобов'язань – здійснюється шляхом роз'яснення

платнику податків допущених порушень і необхідності їх усунень (даний метод застосовується до моменту призначення податкової перевірки).

Ряд операцій між суб'єктами господарювання підпадає під контроль податкових органів на предмет можливого заниження об'єкта обкладення податком на прибуток. Такі операції відносяться до розряду контрольованих. Це можуть бути будь-які господарські операції (угоди, домовленості), у результаті виконання яких завищуються витрати або занижуються доходи, що в остаточному підсумку впливає на розмір податку на прибуток.

Причому контролюються виключно операції платників податку на прибуток із нерезидентами (зовнішньоекономічні операції).

Моніторинг цін у контрольованих операціях нормативно закріплено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України №706 від 14.08.2015 зі змінами (далі – Порядок №706)[26]. Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010[3].

Невиключний перелік подібних операцій наведено в пп.39.2.1.4 ПК України. До них, зокрема, відносяться [5]:

- операції з такими товарами, як сировина, готова продукція і т. п. (експорт/імпорт товарів);
- операції із придбання (надання) послуг між резидентом і нерезидентом;
- операції з нематеріальними активами (наприклад, роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау і т. п.), а також із будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях (наприклад, передача до статутного капіталу основних засобів), кредити, комісії за гарантію і т. п.;
- операції купівлі-продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;

- операції між нерезидентом та його постійним представництвом (далі – ППН) в Україні.

Також Міністерство фінансів України чітко визначило основні цілі моніторингу цін у контрольованих операціях[26]:

- 1) встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;
- 2) виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- 3) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- 4) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення (п.2 розділу I Порядку №706).

Не можна позитивно не відзначити, що сформульовані національним суб'єктом нормотворення цілі моніторингу контрольованих операцій відповідають Настановам ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010[3].

Умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки», визначені у п.п. 39.2.1.8 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст.39 ПК України, а саме[5]:

- якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, ціна вважається такою, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі ціна операції, що відповідає принципу «витягнутої руки», визначається відповідно до цієї статті, але не може бути меншою за мінімальну або індикативну ціну та більшою за максимальну ціну;
- якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування;

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

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

Сутність моніторингу цін у контрольованих операціях визначена в пп. 39.5.1.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України – здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, отриманих, зокрема, на підставі запитів, надісланих відповідно до підпунктів 94 39.4.4 та 39.4.8 пункту 39.4 цієї статті, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до ст. 73 цього кодексу[5].

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, поданих платником податків відповідно до пункту 39.4 цієї статті, мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Окрім контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, контролюючі органи здійснюють безпосередній аналіз поданих звітів. При такому аналізі використовуються усі можливі інформаційні джерела, а також результати спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції). Крім того, як зазначено в п.3 розділу III Порядку №706, під час проведення аналізу звітів враховуються

результати фінансово-господарської діяльності платника податків, зокрема, але не виключно[5, 26]:

- 1) збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів;
- 2) невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі;
- 3) значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг;
- 4) сплачене роялті та/або відсотки за фінансовими запозиченнями;
- 5) проведення господарських операцій, нетипових для поточної діяльності платника тощо.

Не менш важлива процедура трансфертного ціноутворення в Україні є податкова перевірка платника податків. Нормативне закріплення даної процедури податкового контролю зосереджено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 344 від 10.03.2016, (далі – Порядок №344) [27]. Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010[3].

Податкова перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» за своїм видом є документальною позаплановою перевіркою, яка проводиться контролюючими органами відповідно до загальних положень глави 8 з урахуванням особливостей, визначених ст. 39 ПК України. Разом з тим, ні ПК України, ні Порядок №344 не визначають, якого типу повинна бути документальна позапланова перевірка – виїзна чи невиїзна.

Український законодавець задля зменшення потенційних ризиків зловживань контролюючими органами наданими їм повноваженнями закріпив обмеження, що контролюючий орган не має права проводити більше однієї перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» одного платника податків протягом календарного року, а також не має права

повторно проводити перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» платника податків, які вже були перевірені (крім випадків, зазначених у підпунктах 78.1.5, 78.1.11, 78.1.12 пункту 78.1 статті 78 ПК України)[5].

Аналізуючи норми податкового законодавства України, самостійними підставами для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» є[5]:

1) неподання платником податків чи подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення (пп. 78.1.15 п. 78.1 ст. 78, пп. 39.5.2.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України);

2) встановлення порушень під час моніторингу звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення відповідно до вимог пунктів 39.4 і 39.5 ст. 39 ПК України (пп. 78.1.15 п. 78.1 ст. 78);

3) отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (пп. 78.1.14 п. 78.1 ст. 78 ПК України);

4) надання платником податків звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення (пп. 78.1.16 п. 78.1 ст. 78, пп. 39.5.2.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України).

За наявності будь-якої з вище наведених підстав керівник або інша уповноважена особа контролюючого органу приймає рішення про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки», яке оформлюється наказом. Варто окремо зазначити, що особливістю даної перевірки є те, що для її проведення не обов'язкове попереднє встановлення контролюючим органом будь-яких порушень податкового законодавства зі сторони платника податків. Достатньою підставою для призначення перевірки є факт здійснення платником податків контрольованих операцій та подання звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення. Наступною особливістю є те,

що контролюючий орган повинен погодити рішення про призначення перевірки з центральним апаратом ДПС. Для цього контролюючий орган направляє до ДПС інформаційне повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. Державна податкова служба України протягом 15 робочих днів з дати отримання відповідного інформаційного повідомлення може погодити або заборонити проведення перевірки[5].

В будь-якому випадку, контролюючий орган може видати наказ про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» тільки після отримання від Державної податкової служби України відповідного погодження у письмовій формі. У такий спосіб центральний апарат Державної податкової служби України забезпечує поточний контроль за обґрунтованістю та доцільністю прийняття рішень територіальними органами про проведення перевірки контрольованих операцій на предмет їх відповідності принципу «витягнутої руки».

Залежно від специфіки і складності проведення перевірки задля підвищення ефективності ДПС може прийняти рішення про включення до участі в перевірці своїх посадових осіб та/або інших територіальних органів (розділ II Порядку №344) [27].

Особливістю перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» також є те, що її максимальна тривалість не повинна перевищувати 18 місяців з дня прийняття рішення про її проведення до дня складення довідки (акта) про проведення такої перевірки. Разом з тим, у випадках, коли наявна об'єктивна необхідність отримати податкову інформацію від іноземних державних органів, провести експертизу та/або переклад на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», строк проведення перевірки за рішенням керівника (заступника керівника) ДПС може бути продовжений на строк, що не перевищує 12 місяців[5].

Також варто згадати і за попереднє узгодження цін у контрольованих операціях. Нормативне закріплення даної процедури податкового контролю

зосереджено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 504 від 17.07.2015 (далі – Порядок №504)[25]. Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010[3].

ОЕСР в своїх Настановах щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 зазначає, що договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях дають можливість податковим службам та платникам податків проводити консультації і співпрацювати в дусі згоди й відсутності суперечностей. Можливість обговорювати складні податкові питання в менш конфронтаційній атмосфері, яка виникає при податковій перевірці трансфертного ціноутворення, може сприяти вільному потоку інформації серед усіх учасників сторін з метою досягнення законодавчо правильного і практично досяжного результату. Доброзичлива атмосфера може також призвести до більш об'єктивної оцінки наданих даних та інформації порівняно з оцінкою, що формується в контексті конфронтації та змагальності (наприклад, під час судового розгляду)[3]

Не менш цікавою є існуюча судова практика щодо врегулювання питань трансферного ціноутворення. Розглядаючи судову справу №808/411/18 Верховним судом з'ясовано деякі особливості щодо контрольованих операцій[8].

За результатами дослідження первинних документів судом встановлено, що укладаючи міжнародні контракти чітко визначено контрагентами ціни на умовах поставки СРТ (порт), але з урахуванням того, що в офіційних джерелах (Інформаційне агентство «АПК-Інформ», «Вісник Міністерства доходів і зборів України», лист ДП «Держзовнішінформ», експертний висновок Запорізької ТПП, щомісячний інформаційний бюлетень «Огляд цін українського та міжнародного товарних ринків») інформація містить вартість товару на умовах

поставки FOB - борт судна, позивач у документації з трансфертного ціноутворення, при коригуванні, проведенні порівняння умов контрольованих операцій рівню звичайних (ринкових) цін, враховував також витрати на перевалку, що входить у ціну товару на умовах поставки FOB згідно з правилами Інкотермс 2010 [8].

В положеннях правил Інкотермс-2010, в яких чітко та зрозуміло прописано, що при визначенні умови поставки FOB - франко - борт, продавець зобов'язаний поставити товар або шляхом поміщення товару на борт судна, номінованого покупцем, у пункті завантаження, якщо такий є, вказаному покупцем у названому порту відвантаження, або шляхом забезпечення надання товару, що вже поставлений у такий спосіб. В обох випадках продавець зобов'язаний поставити товар в узгоджену дату чи в межах узгодженого періоду та у спосіб, що відповідає звичаям порту[8].

За умовами цих правил продавець зобов'язаний оплатити всі витрати: пов'язані з товаром до моменту його поставки, пов'язані з виконанням необхідних для експорту митних формальностей, пов'язані з перевітками товару (такими як перевірка якості, розмірів, ваги, кількості), а також витрати на будь-яку перед відвантажувальну інспекцію, що вимагається органом влади країни експорту.

При здійсненні коригування відмінностей комерційних умов у контрольованих операціях (умови поставки СРТ) з умовами у зіставних неконтрольованих операціях (умови поставки FOB) потрібно враховувати умови оплати вантажу, період поставки вантажу, віднесення природних втрат вантажу, розподіл обов'язків між сторонами договору тощо, які прямо впливають на відмінність комерційних умов різних операцій, що наявність даних та інших факторів, що впливають на формування ціни при умовах поставки FOB[8].

Суд зазначив правильність визначення в контрольованій операції ціни саме в момент узгодження такої ціни, а не в момент фактичного виконання підписаного контракту, що в свою чергу впливає на кінцеву суму контракту, із якої потім сплачуються податки[8].

В справі №817/1737/17 Верховний суд встановлював аспекти застосування методів порівняльної неконтрольованої ціни та метод чистого прибутку для окремих операцій. За правилами підпункту 39.3.2.8 пункту 39.3.2 статті 39 ПК України у разі застосування методів, зазначених у підпунктах 39.3.1.2-39.3.1.4 цієї статті, здійснюється вибір сторони контрольованої операції, стосовно якої застосування таких методів є найбільш обґрунтованим і можна зробити найбільш обґрунтований висновок щодо зіставності такої контрольованої операції з операціями відповідно до підпункту 39.2.2 цієї статті, сторонами яких не є пов'язані особи. При цьому такий вибір повинен здійснюватися відповідно до виконаних кожною стороною контрольованої операції функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних із здійсненням такої операції. З метою застосування таких методів визначаються мінімальне і максимальне значення ринкового діапазону рентабельності, розрахованого на основі показників рентабельності. [6]

За змістом підпункту 39.3.6.2 підпункту 39.3.6 пункту 39.6 статті 39 ПК України розрахунок найбільш прийняттого показника рентабельності у контрольованій операції (або в сукупності контрольованих операцій у разі, коли окремі операції є настільки взаємопов'язаними або безперервними, що не можуть бути адекватно оцінені окремо) здійснюється платником податку згідно з підпунктом 39.3.2 цієї статті. За правилами пункту [39.3](#) статті 39 ПК України платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) [6].

Отже, у розумінні цієї норми, метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) є пріоритетним (у порівнянні з іншими основними методами) у разі можливості його застосування [6].

У справі №826/19192/16 предметом судового розгляду є обставини щодо формування ціни на товари, які реалізовувалися в межах операцій, що мають ознаки контрольованих. За змістом підпункту 39.1.3 пункту 39.1 статті 39 Податкового кодексу України ціна в контрольованій операції для цілей оподаткування визнається звичайною, якщо центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не доведено зворотне або платником податків використано ціну, зазначену в договорі про взаємне узгодження цін під час здійснення контрольованих операцій, порядок укладення якого визначено пунктом 39.6 цієї статті, та ціну, зазначену в такому договорі, не може бути оскаржено в установленому цим Кодексом порядку [7].

Абзацом 5 підпункту 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України передбачено, що у разі постачання товарів на підставі форвардного контракту, звичайною ціною є ціна, яка відповідає форвардній ціні на дату укладення такого контракту. Відповідно до підпункту 14.1.45.3 підпункту 14.1.45 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України форвардний контракт - цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором. Усі умови форварду визначаються сторонами контракту під час його укладення. Форвардний контракт є різновидом деривативу [7].

Правова природа форвардного контракту, як різновиду деривативу, визначається тим, що не будь-який контракт є форвардним, а тільки стандартизований документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення контракту. Фіксація ціни є істотною умовою договору, така ціна має конкретно визначатися на момент укладення контракту. Зміна ціни у подальшому, так само як і розірвання форвардного контракту з підстав зміни ціни - заборонена. Саме

фіксація ціни для операцій, які відбудуться у майбутньому, є однією з ознак, які відрізняють форвардні контракти від договорів купівлі-продажу [7].

Потрібно також враховувати приписи Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти" від 30 листопада 2000 року, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за N 1050/6241, а також Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 (IAS) "Фінансові інструменти: визнання та оцінка". Похідні фінансові інструменти, до яких відносяться форвардні контракти, в бухгалтерському обліку на дату операції відображаються на відповідних позабалансових рахунках як вимоги щодо отримання одного активу та зобов'язання з поставки іншого за курсом (ціною), зафіксованим у контракті [7].

Висновки до Розділу 2

Державна податкова служба України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, в тому числі політику у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України ДПС, а також її територіальні органи визначаються як контролюючі органи. Тобто, саме ДПС безпосередньо здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, в тому числі законодавства щодо трансфертного ціноутворення.

Основну частину роботи по здійсненню контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні реалізують територіальні органи ДПС. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «втягнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС. Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня

рішення. Іншими словами, система податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС приймає всі стратегічні рішення.

До процедур трансфертного ціноутворення в Україні можна відносити: 1) моніторинг цін у контрольованих операціях; 2) проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій; 3) попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.

Під час здійснення наведених податкових процедур контролюючі органи застосовують «методи податкового контролю трансфертного ціноутворення», під якими пропонуємо розуміти конкретні правові способи (засоби, прийоми), які використовуються уповноваженими органами в процесі встановлення об'єктивних даних про відповідність контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», а також повноту і своєчасність сплати податків суб'єктами господарювання, які протягом звітного року здійснювали контрольовані операції.

Податкова перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» за своїм видом є документальною позаплановою перевіркою, яка проводиться контролюючими органами відповідно до загальних положень глави 8 з урахуванням особливостей, визначених ст. 39 ПК України.

Договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях дають можливість податковим службам та платникам податків проводити консультації і співпрацювати в дусі згоди й відсутності суперечностей. Можливість обговорювати складні податкові питання в менш конфронтаційній атмосфері, яка виникає при податковій перевірці трансфертного ціноутворення, може сприяти вільному потоку інформації серед усіх учасників сторін з метою досягнення законодавчо правильного і практично досяжного результату.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання трансферного ціноутворення

Розробка подальших шляхів вдосконалення української моделі формування трансфертного ціноутворення неможлива без звернення до зарубіжного досвіду держав, які сьогодні є лідерами на міжнародній арені по боротьбі із уникненням оподаткування транснаціональних корпорацій, а також боротьбі із легалізацією коштів, здобутих злочинним шляхом. Такими державами, насамперед, є США та Великобританія, які входять до держав «Великої сімки» (G7) і на сьогодні здійснюють найбільший вплив на розвиток податкового законодавства інших держав світу. Дані держави здійснюють активне реформування свого власного законодавства і закликають всіх інших приєднатися до їх ініціативи, оскільки боротьба із транснаціональними корпораціями на рівні однієї податкової юрисдикції є малоефективною. Саме податкова політика США і Великобританії, а також їх практичний досвід лежать в основі рекомендацій ОЕСР та Плану BEPS по протидії розмиванню транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення.

США стали першою державою у світі, в якій на рівні Конгресу ще в 1917 році почали цілеспрямовано розробляти податкове законодавство, яке б не дозволило транснаціональним корпораціям уникати оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Так, 3 жовтня 1917 року в умовах Першої світової війни, Конгресом США був прийнятий закон «Про доходи для військових потреб» (War Revenue Act). Даний Закон вперше в історії дозволив Податковій службі США донараховувати податкові зобов'язання афілійованій групі компаній, які знаходяться в різних

податкових юрисдикціях, якщо це обумовлено об'єктивною потребою «справедливо визначити інвестиційний капітал або оподатковуваний прибуток»[59]. Після цього питання трансфертного ціноутворення завжди було в центрі уваги Конгресу США, який ціленаправлено працював над посиленням податкового контролю операцій пов'язаних осіб.

23 листопада 1921 року Конгресом США був прийнятий новий Закон про податки (Revenue Act 1921), яким було чітко закріплено право Податкової служби США розслідувати операції між пов'язаними особами і, за потреби, донараховувати податкові зобов'язання[55]. Усі наступні нормативні акти податкового законодавства США продовжували вдосконалювати дану ідею.

Вже в 1986 році все федеральне податкове законодавство США було систематизовано в Податковому кодексі США (Internal Revenue Code 1986)[55]. Правила трансфертного ціноутворення були зосереджені в статті 482 даного Кодексу, метою яких стало запобігання штучному податковому уникненню транснаціональних корпорацій шляхом забезпечення справедливого розрахунку доходу між пов'язаними особами.

Стаття 482 Податкового кодексу США встановила загальні вимоги до операцій між пов'язаними особами, а також вимоги щодо порядку передачі нематеріальних активів. Слід зазначити, що правила трансфертного ціноутворення США поширюються на суб'єктів господарювання, які є пов'язаними незалежно від характеру контролю кінцевих бенефіціарних власників (контролерів), тобто незалежно від того, має місце юридичний чи фактичний контроль. Податковий контроль трансфертного ціноутворення у США поширюється на категорію правочинів між пов'язаними особами, незалежно від їх мотивів та намірів.

Ключовим правилом статті 482 Податкового кодексу США є те, що Податкова служба США (Internal Revenue Service) має право самостійно перерозподіляти доходи, витрати, кредити або дотації серед членів контрольованої групи суб'єктів господарювання з метою забезпечення

прозорого доходу та запобіганню уникнення сплати податків[42]. Сам механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення у США побудований на принципі «витягнутої руки», який дає можливість Податковій службі США відкоригувати дохід платника податків та зробити його таким, яким би він був при господарських операціях між непов'язаними особами.

Крім цього, стаття 482 Податкового кодексу США також встановлює імперативні правила щодо порядку передачі нематеріальних активів. При передачі нематеріальних активів або наданні дозволу (ліцензії) на користування нематеріальними активами, дохід щодо такої передачі або дозволу (ліцензії) повинен зіставлятися з доходом, одержаним безпосередньо від володіння такими нематеріальними активами[42]. Тобто, дохід, який отримується при передачі нематеріальних активів, повинен бути співрозмірним доходу, який в подальшому виникає при використанні даних нематеріальних активів.

Згідно із стандартом «співрозмірного прибутку» («the commensurate-with-income standard») фактичні доходи, які отримуються від подальшої експлуатації нематеріальних активів, повинні братися за основу при встановленні того, чи було дотримано принцип «витягнутої руки» під час передачі таких нематеріальних активів новому власнику (користувачу). Крім статті 482 Податкового кодексу США питому вагу правил трансфертного ціноутворення федерального рівня становлять регуляторні акти Міністерства фінансів США №№ 1.482-1–1.482-9, які носять підзаконний нормативний характер. По суті, саме акти Міністерства фінансів США визначають правовий механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення в США, оскільки стаття 482 Податкового кодексу США є доволі загальною.

Актуальним є зазначити, що в США, на відміну від Великобританії, рекомендації та настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення мають набагато менший вплив на національне законодавство. Однак в жодному

разі не можна говорити про те, що США ігнорують рекомендації та настанови ОЕСР, так як в США має місце свій підхід до податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Окреслюючи вимоги до звітності по трансфертному ціноутворенню також варто наголосити, що США відмовилися в повному обсязі імплементувати в своє національне законодавство рекомендації ОЕСР щодо міжнародного обміну податковою інформацією транснаціональних корпорацій в рамках програми BEPS (крок 13)[50]. Це стало однією із причин, чому США не підписало і дотепер не є стороною Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій[51].

З даного приводу Міністерство фінансів США має свій власний підхід до стандартів обміну податковою інформацією з іншими державами світу. Незважаючи на це, США частково все ж впровадили рекомендації ОЕСР щодо консолідованої звітності транснаціональних корпорацій. Так, 29 червня 2016 року регуляторним актом Міністерства фінансів США № 1.6038-4 [39] були впроваджені правила щодо консолідованої звітності (Country-by-Country Reporting) резидентів США, які є материнськими компаніями транснаціональних корпорацій.

В Бюлетені про внутрішні доходи США від 18 липня 2016 року необхідність даного кроку була обґрунтована тим, що у протилежному випадку американські транснаціональні корпорації були б зобов'язаними подавати консолідовану звітність у інших податкових юрисдикціях, в яких їх контрольовані компанії здійснюють господарську діяльність. Останнє випливає із рекомендацій ОЕСР в рамках програми BEPS (крок 13)[50]. Подача консолідованих звітів до Податкової служби США надає більше гарантій резидентам США, оскільки в такому випадку Податкова служба США буде контролювати їх подальше використання іноземними податковими органами в рамках двосторонніх договорів про обмін податковою інформацією. У випадку, якщо останні порушать режим конфіденційності,

вимоги до збереження інформації або дозволені напрями її використання, США припинить обмін інформацією з відповідними податковими юрисдикціями[42].

Правила подачі консолідованої звітності у США, на відміну від Великобританії, поширюються виключно на резидентів США, які є материнськими компаніями транснаціональних корпорацій, річний дохід яких за звітний період становить не менше 850 мільйонів доларів США. Останнє означає, що в іноземних материнських компаній, а також у всіх інших резидентів США, які входять до складу транснаціональних корпорацій, але при цьому не є їх материнськими компаніями, відсутній обов'язок подавати консолідований звіт. Дочірня американська компанія може подати консолідований звіт по афілійованій групі у випадку, якщо її на це уповноважить американська материнська компанія[40].

Консолідована звітність у США подається разом з податковою декларацією відповідно до затвердженої форми 8975. На відміну від вимог Великобританії, де консолідований звіт повинен бути поданим не пізніше 12 місяців з моменту закінчення звітного податкового періоду, США вимагає, щоб звіт було подано до моменту закінчення звітного періоду. Даний звіт повинен включати в себе зведений виклад всієї фінансової інформації по транснаціональній корпорації у розрізі кожної країни, в якій вона має афілійовану компанію. Будь-яка задекларована інформація у консолідованому звіті повинна підтверджуватися первинною господарською документацією. За порушення у подачі консолідованого звіту може бути застосований штраф у розмірі від 10 тисяч до 50 тисяч доларів США, залежно від ступеня вини платника податків.

Разом з цим слід зазначити, що в США не впроваджено рекомендацій ОЕСР щодо форми консолідованого звіту – у вигляді електронного документу формату XML, яким держави обмінюються в рамках міжнародного обміну податковою інформацією. Також у США не впроваджено рекомендацій ОЕСР щодо подачі, окрім консолідованого звіту, також базового файлу та локального файлу по транснаціональній корпорації.

Враховуючи те, що на сьогодні США не є стороною Міжнародної угоди про автоматичний обмін консолідованою податковою інформацією, то консолідовані звіти платників податків США можуть бути надані іноземним податковим органам тільки в рамках окремих двосторонніх договорів[50].

Окреслюючи американську модель податкового контролю трансфертного ціноутворення доречним також буде звернути увагу на санкції. Першою підставою накладення штрафів є факт завищення або заниження цін у операціях із пов'язаними особами (transactional penalty). Так, штраф у розмірі 20% від суми несплачених податків накладається, у випадку застосування платниками податків трансфертних цін, які становлять 200% і більше (або 50% і менше) у порівнянні із цінами, визначеними згідно принципу «витягнутої руки». Розмір штрафу збільшується до 40%, якщо відхилення від цін становить 400% і більше (або 25% і менше)[43].

Другою підставою для накладення штрафу є фіксована сума несплачених податків через застосування платником податків інструментів трансфертного ціноутворення (net adjustment penalty). В такому разі Податкова служба США по всім контрольованим операціям платника податків за звітний період самостійно розраховує ціни відповідно до принципу «витягнутої руки» і загальну суму не сплачених податків. Штраф у розмірі 20% від суми не сплачених податків застосовується у випадку, якщо загальна сума не сплачених протягом звітного періоду податків перевищує 5 мільйонів доларів США або 10% валових надходжень платника податків. Розмір даного штрафу збільшується до 40%, якщо сума не сплачених податків перевищує 20 мільйонів доларів США або 20% валових надходжень платника податків[43]. Якщо платники податків після встановлення порушень виконують свої податкові зобов'язання, зазначені штрафи все рівно будуть до них застосовані, за виключенням випадків, коли платники податків зможуть продемонструвати Податковій службі США сумлінність своєї поведінки та обґрунтовані причини відхилення від принципу «витягнутої руки». Тобто, платники податків можуть уникнути зазначених штрафів тільки за умови, якщо аргументовано доведуть, що вони мали усі

підстави вважати, що ціни в їх господарських операціях відповідали принципу «вितягнутої руки». В даному випадку ключовим об'єктом уваги виступає повнота та якість підготовки платником податків документації з трансфертного ціноутворення, яка повинна бути надана Податковій службі США протягом 30 днів з моменту отримання запиту [43].

На противагу США Великобританія будує своє податкове законодавство виходячи з останніх Рекомендацій ОЕСР[3], Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал[48], а також Плану BEPS[53].

Головним органом у сфері забезпечення податкового законодавства є Податкова служба Великобританії (Her Majesty's Revenue and Customs). Базовим законом, який визначає механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення у Великобританії є Акт про податки 2010 року (Taxation International and Other Provisions Act 2010)[56], яким фактично було оновлено існуючий до цього Акт про податки 1988 року (Income and Corporation Taxes Act 1988). Великобританія на рівні закону закріпила, що національне законодавство з трансфертного ціноутворення повинно базуватися на рекомендаціях та настановах ОЕСР (ст. 164 Акту про податки 2010 року). Тобто, останні, хоча формально і не є частиною британського законодавства, але на практиці є орієнтиром для Податкової служби Великобританії під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення [56].

Загалом законодавство Великобританії, як і США, вимагає від своїх податкових резидентів самостійно здійснювати перевірку операцій на предмет відповідності принципу «вितягнутої руки». У випадку, якщо в результаті господарської діяльності у платника податків виникає менш оподатковуваний прибуток або більш високий рівень допустимих витрат, ніж ті, які повинні були б виникнути при дотриманні принципу «вितягнутої руки», він вважається «особою з перевагами» (advantaged person). Такі компанії та партнерства під час нарахування своїх податкових зобов'язань повинні самостійно здійснювати коригування свого прибутку.

Варто зазначити, що податкове законодавство Великобританії про трансфертне ціноутворення базується на принципі «одностороннього руху» (oneway street). Зміст даного принципу полягає в тому, що платники податків зобов'язані здійснювати коригування свого прибутку або допустимих витрат виключно у тому разі, якщо в результаті коригування у них збільшується оподатковуваний прибуток або зменшуються допустимі витрати на території Великобританії, однак аж ніяк не навпаки.

Відповідно до ст. 147 Акту про податки 2010 року правила трансфертного ціноутворення Великобританії поширюються виключно за умов наявності наступних трьох умов[56]:

- 1) будь-які дві особи уклали правочин шляхом здійснення однієї або багатьох операцій;
- 2) даних дві особи є пов'язаними між собою за будь-яким із критеріїв;
- 3) умови укладеного правочину відрізняються від аналогічного на вільному ринку, який за звичайних умов укладається відповідно до принципу «витагнутої руки».

Якщо мала місце така операція, в результаті якої відбулося заниження бази оподаткування, Податкова служба Великобританії має право прийняти рішення про збільшення податкових зобов'язань платника податків відповідно до принципу «витагнутої руки»[56]. Пов'язаність осіб за британським законодавством може виникати через прямий контроль однієї особи іншою або ж через контроль декількох платників податків третьою особою. Контролюючими особами можуть бути компанії, партнерства та фізичні особи. Пов'язаними також є особи, кожна з яких є власником не менш, ніж 40% статутного капіталу спільного підприємства. Ще одним критерієм пов'язаності є ситуація, коли особи укладають договір про здійснення спільного фінансування третьої компанії і при цьому у таких осіб разом наявне право вирішального голосу в цій компанії (acting together in relation to the financing arrangements) (статті 157-160 Акту про податки 2010 року)

[56]. Концепція «контролю» закріплена в ст. 1124 Акту про корпоративний податок від 2010 року (Corporate Tax Act). Основна ідея зводиться до того, що одна особа має достатню кількість повноважень управляти діяльністю іншої особи. При цьому, контроль може здійснювати через володіння часткою у статутному капіталі, володіння права голосу в будь-якому із керівних органів підприємства або володіння будь-якими іншими правами, які виникають на підставі статуту або інших документів, що регулюють діяльність компанії.

3.2. Напрями вдосконалення організаційних засад трансферного ціноутворення в Україні

Питання існування трансфертного ціноутворення підриває не тільки світовий економічний порядок, але і міжнародну політичну безпеку. Жодна держава світу не може самотійно боротися із цією проблемою, оскільки афілійована група компаній здійснює бізнес у різних податкових юрисдикціях і без допомоги держав, в яких безпосередньо здійснюється бізнес, практично неможливо довести штучне уникнення оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення.

Глобалізація світової економіки вимагає від міжнародної спільноти глобальних рішень та глобального діалогу. Іншими словами, реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти. У зв'язку з цим, уперше в історії міжнародного податкового співробітництва держави-члени ОЕСР і держави «Великої двадцятки» (G20) спільно працювали над розробкою Плану BEPS. У роботі також брали участь понад 85 інших держав, що не входять до ОЕСР та G20, у тому числі і Україна. План BEPS охопив комплекс заходів кожної держави світу, які направлені на протидію штучному уникненню оподаткування транснаціональних корпорацій[60].

У вересні 2013 року ОЕСР та держави G20 спільно ухвалили План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). Після цього ще довгий час тривала робота над вдосконаленням ухваленого Плану BEPS. У зв'язку з масштабом проблеми трансфертного ціноутворення до спільної роботи держав ОЕСР та G20 також приєдналася Європейська комісія та ряд держав, що розвиваються. Великий внесок та підтримку було зроблено зі сторони авторитетних міжнародних організацій, зокрема, Міжнародного валютного фонду, Світового Банку та Організації Об'єднаних Націй. В цілому після першої публікації в 2013 році проект BEPS отримав понад 1400 змін. Після завершення двох років роботи ОЕСР спільно з G20 затвердили 15 звітів, кожен з яких присвячений окремому напрямку проекту. Якщо узагальнити, то увесь проект BEPS базується на трьох концептуальних засадах:

- 1) гармонізація податкового законодавства різних держав світу задля попередження можливих зловживань платників податків;
- 2) вдосконалення міжнародних засад оподаткування платників податків;
- 3) забезпечення прозорості та впевненості у міжнародному обміні податковою інформацією.

Як вдало зазначило Міністерство фінансів України, пакет заходів BEPS являє собою першу суттєву реформу правил міжнародного оподаткування за останніх майже 100 років. Очікується, що одразу після того, як розпочнеться застосування нових заходів, прибуток буде сплачуватися в тій державі, де реально він генерується за результатами здійснення економічної діяльності. Стратегії планування BEPS, що залежать від застарілих правил або на погано координуваних національних заходах, вважатимуться недійсними[37].

Таким чином, найбільш важливим і найбільш об'ємним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є імплементація розробленого ОЕСР і G20 Плану BEPS, який на сьогодні є найкращим алгоритмом вирішення проблеми розмивання

транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування.

План BEPS передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення виключно на своїй території.

Імплементация Плану BEPS була повністю підтримана Кабінетом Міністрів України, який 3 квітня 2016 року прийняв розпорядження № 275-р і затвердив Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року.

До Плану Уряду серед інших були включені наступні завдання Уряду:

1) здійснити комплекс заходів щодо імплементации у податкове законодавство України Плану BEPS з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування;

2) здійснити комплекс заходів щодо приведення положень діючих Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність до Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів та капіталу[30].

В результаті, 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (inclusive framework) та взяла на себе зобов'язання імплементувати, так званий, Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає в себе базові чотири Заходи із п'ятнадцяти запропонованих (Заходи 5, 6, 13, 14)[2]. Такі дії відображають позитивні тенденції в Україні щодо приєднання до міжнародної спільноти у вирішення глобальної проблеми трансфертного ціноутворення.

Подальша імплементация рекомендацій ОЕСР і G20 в рамках Плану BEPS повинна здійснюватися Україною поступово окремо по кожному із його Заходів[2]:

Захід 1 – Вирішення проблем у сфері оподаткування цифрової економіки;

Захід 2 – Нейтралізація наслідків податкових гібридних механізмів;
Захід 3 – Впровадження правил щодо контрольованих іноземних компаній;
Захід 4 – Протидія розмиванню бази оподаткування шляхом вирахування відсотків і інших видатків по фінансовим платежам;

Захід 5 – Боротьба з податковим зловживанням, пов'язаним з використанням спеціальних режимів оподаткування;

Захід 6 – Боротьба з податковим зловживанням при застосуванні податкових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування;

Захід 7 – Попередження штучного уникнення від статусу постійного представництва;

Захід 8 – Впровадження правил трансфертного ціноутворення нематеріальних активів;

Захід 9 – Впровадження правил трансфертного ціноутворення щодо ризиків з капіталом;

Захід 10 – Впровадження правил трансфертного ціноутворення щодо операцій із підвищеним ризиком;

Захід 11 – Розробка методології моніторингу інформації в рамках BEPS;

Захід 12 – Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування;

Захід 13 – Впровадження стандартів щодо документації по трансфертному ціноутворенню, а також консолідованої звітності транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав;

Захід 14 – Вдосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів;

Захід 15 – Розробка міжнародного багатостороннього інструменту для внесення змін у діючі двосторонні договори.

Кроки 6 та 14 передбачають обов'язкове внесення змін до діючих міжнародних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (далі — угоди) шляхом проведення двосторонніх переговорів.

Президент України підписав Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-ІХ, який Верховна Рада України ухвалила 16 січня 2020 року [12].

Закон направлений на масштабне впровадження в Україні положень плану протидії BEPS, забезпечення в Україні податкової прозорості, деофшоризацію, забезпечення принципу превалювання сутності над формою.

Наступний крок, який є логічним продовженням обраної податкової стратегії, – забезпечення міжнародного автоматичного обміну інформацією між податковими органами країн, який буде відбуватися за стандартом CRS. Для того, щоб такий обмін запрацював, Україна ще має виконати низку умов, але рух в цьому напрямку вже відбувається.

Закон №466-ІХ впроваджує зміни в правилах трансфертного ціноутворення, які починають діяти з 2021 року, а саме [12]:

1. Запроваджена трирівнева модель звітності з ТЦУ:

- Звіт про контрольовані операції;
- Майстер-файл;
- Звіт в розрізі країн.

2. Крім звіту про контрольовані операції до 1 жовтня необхідно подавати повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Також знову розширили перелік вимог до змісту Документації з трансфертного ціноутворення.

3. Встановлені спеціальні правила перевірки відповідності принципу «втягнутої руки» для операцій із сировинними товарами (за котирувальними цінами).

4. Поріг для визнання осіб пов'язаними для цілей трансфертного ціноутворення підняли до 25 %, це відповідає міжнародним стандартам методології трансфертного ціноутворення.

5. Платник податків може здійснювати самостійне коригування результатів контрольованої операції на пільгових умовах не тільки якщо результати контрольованої операції не відповідають принципу «втягнутої

руки» (це було і раніше), але і якщо в контрольованій операції застосовуються умови, які «не відповідають розумній економічній причині (діловій меті)».

6. Передбачений механізм для здійснення платником податків пропорційного коригування з трансфертного ціноутворення, якщо його контрагент у контрольованій операції здійснив коригування результатів операцій у своїй юрисдикції.

Наступним стратегічним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення є приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів. Головною ідеєю даного напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу.

Міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів є інструментом, який покликаний вирішити не тільки проблему трансфертного ціноутворення, але і проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Даний захід передбачає запровадження державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки транснаціональних корпорацій. Виходячи з такої логіки ОЕСР окремо від 15 Заходів Плану BEPS опублікувала Звіт про стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях[49] і рекомендував всім державам приєднатися до міжнародного автоматичного обміну інформацією по даному стандарту. Незважаючи на те, що міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів не є одним із 15 Заходів Плану BEPS, у всіх 15 Звітах ОЕСР згадується, що успішність Плану BEPS по боротьбі із розмиванням бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування залежить від ефективності впровадження кожною із держав міжнародного обміну податковою інформацією.

Також як один із напрямів вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення інформаційно-

аналітичного рівня ДПС. Під час проведення моніторингу контрольованих операцій ДПС здійснює зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п.1 розділу II Порядку №706)[26]. Для опрацювання величезного масиву інформації використовуються спеціальні програмні продукти, інформаційні масиви, а також апаратнопрограмні комплекси. Однак критичний рівень апаратно-програмних комплексів, відсутність внутрішньої автоматизованої системи, а також обмеженість доступу ДПС до спеціалізованих комерційних баз даних не дають сьогодні змоги забезпечити автоматизації ряду завдань під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Не менш важливим напрямом вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації працівників територіальних органів ДПС, на які припадає питома вага роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Основна проблема низької кваліфікації кадрів ДПС полягає в тому, що з усіх видів податкових зобов'язань саме трансфертне ціноутворення платників податків є найскладнішим предметом податкового контролю. Останнє обумовлено, в першу чергу, тим, що оцінка трансфертного ціноутворення є найбільш суб'єктивною з усіх інших можливих податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу. Іншою причиною низької кваліфікації кадрів ДПС те, що в Україні до 1 вересня 2013 року взагалі не існувало правил трансфертного ціноутворення і контроль не здійснювався. Також серйозним фактором, який стримує залучення кваліфікованих кадрів в ДПС є низький

рівень заробітної плати і відсутність у працівників будь-яких стимулів та мотивації наполегливо працювати.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні дотепер залишається не повністю зрозумілим, а в окремих випадках взагалі не зрозумілим для платників податків. Низька податкова обізнаність платників податків несе збитки, в першу чергу, для держави. Податкове консультування та інформування ДПС платників податків дозволить попередити вчинення останніми не навмисних порушень податкового законодавства. Крім публікації на своєму сайті детальних та доступних для розуміння посібників по застосуванню правил трансфертного ціноутворення, ДПС потрібно активно займатися роз'яснювальною та консультаційною діяльністю платників податків. В контексті цього важливе значення має також своєчасне інформування платників податків про зміни в правовому регулюванні правил трансфертного ціноутворення, а також своєчасні роз'яснення щодо порядку їх застосування на практиці.

Висновки до Розділу 3

Податкова політика США і Великобританії, а також їх практичний досвід лежать в основі рекомендацій ОЕСР та Плану BEPS по протидії розмиванню транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення.

В США, на відміну від Великобританії, рекомендації та настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення мають набагато менший вплив на національне законодавство. Однак в жодному разі не можна говорити про те, що США ігнорують рекомендації та настанови ОЕСР, так як в США має місце свій підхід до податкового контролю трансфертного ціноутворення. На противагу США Великобританія будує своє податкове законодавство виходячи з останніх Рекомендацій ОЕСР, Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал, а також Плану BEPS.

Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення виключно на своїй території. Серйозність намірів України в сфері регулювання трансфертного ціноутворення є приєднання до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (inclusive framework) та взяття на себе зобов'язання імплементувати, так званий, Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає в себе базові чотири Заходи із п'ятнадцяти запропонованих (Заходи 5, 6, 13, 14) План BEPS передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Крім удосконалення законодавчого напрямку в сфері трансфертного ціноутворення є приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів. Головною ідеєю даного напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу.

Також як один із напрямів вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС. Не менш важливим напрямом вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації працівників територіальних органів ДПС, на які припадає питома вага роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

ВИСНОВКИ

Ціна є одним з основних інструментів здійснення державної економічної політики. Її регулюючим впливом охоплюються різні напрямки економічної політики. За допомогою цін держава впливає на відносини обміну між суб'єктами ринку з метою забезпечення еквівалентності в процесі реалізації національного продукту, дотримання необхідної паритетності цін між галузями та видами господарської діяльності.

Зазвичай суб'єкти господарювання, переслідуючи отримання прибутку, передбачають ринкову ціну у договорах зі своїми контрагентами. Разом з цим, вважаємо за необхідне підкреслити, що за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення сторони можуть зловживати своїм правом вільно визначати ціну договору, умисно завищуючи або занижуючи ціну. Останнє спрямоване на розмивання бази оподаткування і, як наслідок, уникнення оподаткування.

ОЕСР також констатувала, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами транснаціональних корпорацій, але і іншими причинами, наприклад, валютний контроль, запровадження антидемпінгового мита, державне регулювання цін, вимоги щодо руху коштів на підприємствах в межах групи пов'язаних осіб, тиск з боку акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії.

Трансфертне ціноутворення характеризують як один з методів формування ціни товарів і послуг, які реалізуються в межах однієї транснаціональної компанії. ООН визначила «трансфертне ціноутворення» як загальний термін, що вживається для позначення ціноутворення в зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами.

Принцип «витагнутої руки» (arm's length principle) визначається Керівництвом ОЕСР як принцип оподаткування взаємозалежних компаній,

відповідно до якого розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків (ніби компанії були не пов'язані).

Через методи трансфертного ціноутворення багато держав світу несуть величезні збитки у вигляді недоотриманих податкових платежів. Окреслена проблема актуалізується тим, що при трансфертному ціноутворенні, як правило, задіяно декілька податкових юрисдикцій, і окремо взята держава не може самостійно виявити та розкрити факт уникнення резидента від оподаткування. З метою реагування на вище зазначені фактори Україна також стала на шлях протидії розмиванню (заниженню) платниками податків бази оподаткування і передачі прибутку іншим пов'язаним особам, які сплачують менший податок на прибуток.

В Україні механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений тільки 1 вересня 2013 року. Варто підкреслити, що з моменту впровадження і до 1 вересня 2020 року положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін зі сторони Верховної Ради України. І останні зміни мають набути чинності з 01 січня 2021 року.

Для здійснення об'єктивної оцінки ефективності законодавчих нововведень потрібно щоб пройшов певний проміжок часу. У зв'язку з постійними змінами законодавства за такий короткий проміжок часу не можемо говорити про ефективність тих чи інших реформ, оскільки дані зміни ще не пройшли повноцінної перевірки на практиці.

Державна податкова служба України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, в тому числі політику у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України ДПС, а також її територіальні органи визначаються як контролюючі органи. Тобто, саме ДПС безпосередньо

здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, в тому числі законодавства щодо трансфертного ціноутворення.

Основну частину роботи по здійсненню контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні реалізують територіальні органи ДПС. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС. Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня рішення. Іншими словами, система податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС приймає всі стратегічні рішення.

До процедур трансфертного ціноутворення в Україні можна відносити: 1) моніторинг цін у контрольованих операціях; 2) проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій; 3) попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.

Під час здійснення наведених податкових процедур контролюючі органи застосовують «методи податкового контролю трансфертного ціноутворення», під якими пропонуємо розуміти конкретні правові способи (засоби, прийоми), які використовуються уповноваженими органами в процесі встановлення об'єктивних даних про відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також повноту і своєчасність сплати податків суб'єктами господарювання, які протягом звітного року здійснювали контрольовані операції.

Податкова перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» за своїм видом є документальною позаплановою перевіркою, яка проводиться контролюючими органами відповідно до загальних положень глави 8 з урахуванням особливостей, визначених ст. 39 ПК України.

Договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях дають можливість податковим службам та платникам податків проводити консультації і співпрацювати в дусі згоди й відсутності суперечностей. Можливість обговорювати складні податкові питання в менш конфронтаційній атмосфері, яка виникає при податковій перевірці трансфертного ціноутворення, може сприяти вільному потоку інформації серед усіх учасників сторін з метою досягнення законодавчо правильного і практично досяжного результату.

Податкова політика США і Великобританії, а також їх практичний досвід лежать в основі рекомендацій ОЕСР та Плану BEPS по протидії розмиванню транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення.

В США, на відміну від Великобританії, рекомендації та настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення мають набагато менший вплив на національне законодавство. Однак в жодному разі не можна говорити про те, що США ігнорують рекомендації та настанови ОЕСР, так як в США має місце свій підхід до податкового контролю трансфертного ціноутворення. На противагу США Великобританія будує своє податкове законодавство виходячи з останніх Рекомендацій ОЕСР, Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал, а також Плану BEPS.

Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення виключно на своїй території. Серйозність намірів України в сфері регулювання трансфертного ціноутворення є приєднання до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (inclusive framework) та взяття на себе зобов'язання імплементувати, так званій, Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає в себе базові чотири Заходи із п'ятнадцяти запропонованих (Заходи 5, 6, 13, 14) План BEPS передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до

міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Крім удосконалення законодавчого напрямку в сфері трансфертного ціноутворення є приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів. Головною ідеєю даного напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу.

Також як один із напрямів вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС. Не менш важливим напрямом вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації працівників територіальних органів ДПС, на які припадає питома вага роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нормативно-правові акти та законопроекти

1. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 №436-IV // Відомості Верховної Ради України від 02.05.2003 – 2003 р., №18, стаття 144.
2. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS // Урядовий портал [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=249982923&cat_id=250388982.
3. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб 22 липня 2010 року // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>
4. ОЭСР (2020), Руководство по трансфертному ценообразованию в отношении финансовых сделок: Всеобъемлющие рамочные механизмы плана BEPS: Задачи 4, 8-10, ОЭСР, Париж, www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.
5. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Постанова Верховного суду № 817/1737/17 від 09 жовтня 2019 року // <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84899759>
7. Постанова Верховного суду № 826/19192/16 від 20 червня 2018 року // <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74870811>
8. Постанова Верховного суду у справі «808/411/18 від 18 червня 2020 року // <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82446928>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон від 07.12.2017 №2245-VIII // Офіційний вісник України від 12.01.2018 – 2018 р., №4, стор. 34, стаття 152, код акта 88657/2018.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон від 23.11.2018 №2628-VII// Офіційний вісник України від 21.12.2018 — 2018 р., № 98, стор. 13, стаття 3220, код акта 92574/2018.

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення: Закон від 04.07.2013 № 408-VII // Офіційний вісник України 16.08.2013 – 2013 р., № 60, стор. 82, стаття 2137, код акта 68134/2013.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 №466-IX // Офіційний вісник України від 09.06.2020 — 2020 р., № 44, стор. 5, стаття 1411, код акта 99303/2020

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон від 21.12.2016 №1797-VIII // Офіційний вісник України від 13.01.2017 – 2017 р., №4, стор. 78, стаття 106, код акта 84480/2017.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон від 15.07.2015 №609-VIII // Відомості 205 Верховної Ради України від 09.10.2015 – 2015 р., / №40-41 /, стор. 2033, стаття 380.

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: Закон від 28.12.2014 №72-VIII // Відомості Верховної Ради України від 06.03.2015 – 2015 р., №10, стор. 555, стаття 56.

16. Про внесення змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Мінфін України; Наказ, Декларація, Форма від 28.04.2017 №467 // Офіційний вісник України від 09.06.2017 – 2017 р., №45, стор. 123, стаття 1407.

17. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон від 14.10.2014 №1702-VII // Офіційний вісник України від 18.11.2014 – 2014 р., №90, стор. 7, стаття 2576, код акта 74627/2014 (втратив чинність).

18. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06 грудня 2019 року №361-IX. Голос України від 28.12.2019, № 251

19. 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, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. №977: Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 27.12.2017 №1045 // Офіційний вісник України від 09.01.2018 – 2018 р., №3, стор. 75, стаття 129.

20. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у 206 тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у 206 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: Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 04.07.2017 №480 // Офіційний вісник України від 28.07.2017 – 2017 р., №59, стор. 44, стаття 1779.

21. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»: Кабінет Міністрів України; Постанова, Перелік від 08.09.2016 №616 // Офіційний вісник України від 23.09.2016 – 2016 р., №73, стор. 133, стаття 2464

22. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Кабінет Міністрів України; Постанова, Положення від 20.08.2014 № 375 // Офіційний вісник України від 05.09.2014 – 2014 р., № 69, стор. 70, стаття 1936.

23. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF/conv>

24. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення: Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 29.03.2017 №191 // Офіційний вісник України від 11.04.2017 – 2017 р., №29, стор. 44, стаття 851.

25. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 17.07.2015 №504 // Офіційний вісник України від 04.08.2015 – 2015 р., №59, стор. 42, стаття 1941.

26. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Мінфін України; Наказ, Порядок від 14.08.2015 №706 // Офіційний вісник України від 06.10.2015 – 2015 р., №77, стор. 114, стаття 2562.

27. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки»: Мінфін України; Наказ, Порядок від 10.03.2016 №344 // Офіційний вісник України від 10.05.2016 – 2016 р., №34, стор. 103, стаття 1344.

28. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки»: Мінфін України; Наказ,

Порядок від 10.03.2016 №344 // Офіційний вісник України від 10.05.2016 – 2016 р., №34, стор. 103, стаття 1344.

29. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: Кабінет Міністрів України; Постанова, Порядок від 04.06.2015 №381 // Офіційний вісник України від 19.06.2015 – 2015 р., №46, стор. 174, стаття 1496

30. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 №275-р // Урядовий кур'єр від 11.05.2017 – №85.

31. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення: Мінфін України; Наказ від 13.07.2017 №629 // Офіційний вісник України від 08.09.2017 – 2017 р., №70, стор. 503, стаття 2140.

32. Про затвердження форми Повідомлення про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту: Мінфін України; Наказ, Повідомлення, Форма від 03.07.2017 №621 // Офіційний вісник України від 12.09.2017 – 2017 р., №71, стор. 190, стаття 2175.

33. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Мінфін України; Наказ від 18.01.2016 №8 // Офіційний вісник України від 04.03.2016 – 2016 р., №16, стор. 369, стаття 665.

34. Про підписання Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону Сполучених Штатів Америки «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Розпорядження Кабінету Міністрів України №812-р від 09.11.2016 // Урядовий кур'єр від 17.11.2016 – №216.

35. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF/conv>

36. Про ціни і ціноутворення: Закон від 21.06.2012 №5007-VI // Відомості Верховної Ради України від 17.05.2013 – 2013 р., / №19-20 /, стор. 1112, стаття 190.

37. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти): Рекомендації Міністерства фінансів України від 16.05.2017. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17026.html.

38. . United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. – New York, 2013. Retrieved from http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Accessed on January 15, 2018.

39. CFR 1.6038-4 – Information returns required of certain United States persons with respect to such person's U.S. multinational enterprise group. United States Department of the Treasury. Retrieved from <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6038-4>. Accessed on January 15, 2018.

40. Final US country-by-country reporting regulations analyzed in-depth (6 July 2016). Ernst & Young Global Limited. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricingreference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricingreference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf). Accessed on January 15, 2018.

41. Internal Revenue Bulletin: 2016-29 as of July 18, 2016. United States Department of the Treasury. Retrieved from https://www.irs.gov/irb/2016-29_IRB#TD-9773. Accessed on January 15, 2018.

42. Internal Revenue Code of 1986, Title 26 of the United States Code. Retrieved from <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. Accessed on January 15, 2018.

43. International Transfer Pricing 2015/16. Handbook prepared by PricewaterhouseCoopers International Limited, 2015, 1150 p. Retrieved from <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide2015-2016.pdf>. Accessed on January 15, 2018.

44. OECD (1979), Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264167773-en>.

45. OECD (1995), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Publishing. Retrieved from [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En). Accessed on January 15, 2018.

46. OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (Ukrainian version) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264196438-uk>.

47. OECD (2012), The OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises: Basic Texts, OECD Publishing. Retrieved from <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentpolicy/ConsolidatedDeclarationTexts.pdf>. Accessed on January 15, 2018.

48. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

49. OECD (2014), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

50. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

51. OECD (2016), Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf>. Accessed on January 15, 2018.

52. OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

53. OECD/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 (Final Reports). Executive Summaries. Retrived from <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports2015-executive-summaries.pdf>. Accessed on January 15, 2018.
54. Revenue Act of 1921, USA Pub. L. no. 67-98, enacted on November 23, 1921.
55. Tanzi V. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites (WP/00/181). Washington, DC: IMF; 2000 – 23 p.
56. Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. Retrived from <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents>. Accessed on January 15, 2018.
57. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. – New York, 2013. Retrieved from http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Accessed on January 15, 2018.
58. U.S. Taxation of International Transactions. Retrieved from http://finance.wharton.upenn.edu/~bodnarg/courses/wembaw/readings/Transfer_pricing_chapter.pdf. Accessed on January 15, 2018.
59. War Revenue Act of 1917, USA, Pub. L. no. 65-50, enacted on October 13, 1917, regulation 41

2.Монографії, статті, навчальні та практичні посібники

60. Брехов С.С. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С.С. Брехов, В.І. Коротун, О.Є. Сушкова, Н.В. Новицька та ін. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. – 108 с.
61. Гетманцев Д.О. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук.-практ. посіб. / Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай. – Київ: Юрінком Інтер, 2017. – 776 с.
62. Джох Р.В. Трансфертне ціноутворення: причини виникнення й історія розвитку правового регулювання/ Р.В. Джох // Науковий вісник Міжнародного

гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. – Том 1. – Випуск 15. – 2015. – С. 101-104

63. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні / Т.М. Карнаух // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. – 2015. – Т. 168. – С. 120-124.

64. Крутий Ю. Что такое BEPS и его влияние на международный бизнес / Ю. Крутий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.smartsolutions.ua/chto-takoe-beps-i-ego-vliyanie-na-mezhdunarodnyjbiznes>

65. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія / М.П. Кучерявенко; Нац. юридична академія України ім. Я. Мудрого, Ін-т держ. будівництва та місцевого самоврядування АПН України. – Київ: Правова єдність, 2009. – 460 с.

66. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины: учебное пособие / под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2004. – 488 с.

67. Ларіонов М.О. Тенденції судової практики в спорах щодо трансфертного ціноутворення в Україні // Право та державне управління. – №1 (30), Том 1. – 2018. – С.139-144.

68. Лещенко Р.М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів: монографія. – Київ: Юрінком Інтер, 2018. – 316 с.

69. Мельник П.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник. Л.Л. Тарантул. З.С. Варналій. – К.: Знання. 2008. – 675 с.

70. Мельниченко Р. Адміністративно-правове регулювання трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2017. - № 3. - С. 99-112.

71. Мельниченко Р. Поняття, сутність і призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні / Р. Мельниченко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. – 2017. - Вип. 1 (104). - С.92-98

72. Мішин М. Контрольовані операції: особливості проведення перевірок // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – №19 (травень). – С.28-33.

73. Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – №16. – С.23-26.

74. Рибницький Г.В. Суб'єкти спеціального адміністративного управління підприємницькою діяльністю в галузі економічної безпеки / Г.В. Рибницький // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 3-2. Том 1 – С. 176-179.

75. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: монографія / Л.А. Савченко. – Київ: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

76. Савченко Л.А. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі: монографія / Л.А. Савченко, М.В. Сірош. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 192 с.

77. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні: монографія / В.І. Теремецький. – Харків: Диска плюс, 2012. – 648 с.

78. Химичева Н.И. Финансовое право: учебник для вузов / отв. ред. Н.И. Химичева, 2-е изд., перераб., доп. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с

79. Штангрет А.М. Трансфертне ціноутворення: світовий і вітчизняний досвід застосування / А.М. Штангрет, С.Г. Мартинюк, А.В. Шанигін // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2013. – №4. – С. 3-8.