

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення

Студента 2 курсу
магістратури, 6- Мз групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове право»

Ковальчука Вадима Геннадійовича

Науковий керівник
д.ю.н., професор

Гуржій Тарас Олександрович

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила Вікторівна

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	
1.1. Поняття, сутність і призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні	7
1.2. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення як об'єкт правового регулювання	18
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	
2.1. Особливості податкового контролю трансфертного ціноутворення .	23
2.2. Судова практика із питань податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення	34
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Питання правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення, є надзвичайно важливим для України, так як на сьогодні система міжнародного оподаткування дозволяє транснаціональним корпораціям за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення 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.

Враховуючи, що економічна самостійність є невід'ємною складовою суверенітету будь-якої держави, а також її національної безпеки, то є всі підстави стверджувати, що проблема не сформованості правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення підриває не тільки економічний порядок, а й економічно безпеку України.

Сьогодні реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави - це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти. Для України питання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності, оскільки з моменту проголошення незалежності 24 серпня 1991 року і аж до 1 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 1 вересня 2018 року положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення шість разів зазнавали істотних змін і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій.

Україна не може залишатись осторонь наявної проблеми трансфертного ціноутворення в світі, як і не може самостійно її вирішити. У зв'язку з цим, сьогодні перед Україною, як ніколи раніше, надзвичайно гостро стоїть питання впровадження ефективного правового регулювання податкового контролю у

сфері 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.

Загальнотеоретичну основу дослідження становлять праці таких вчених: В.Б. Авер'янов, Р.А. Калюжний, Л.В. Коваль, М.В. Коваль, В.К. Колпаков, Ю.І. Крегул, Є.Б. Кубко, Б.П. Курашвілі, Б.М. Лазарев, Т.О. Мацелик, О.М. Музичук, А.В. Оболонський, Г.В. Рибницький, В.Д. Рудашевський, А.О. Селіванов, Ю.А. Тихомиров, В.К. Шкарупа, В.Т. Білоус, А.В. Бризгалін, М.М. Весельський, Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, Ю.В. Гаруст, Д.О. Гетманцев, А.І. Крисоватий, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, Т.Є.

Без перебільшень, трансфертне ціноутворення є однією з галузей оподаткування, яка розвивається найбільш динамічно не тільки в Україні, але й у світі, правила зазнають змін щорічно. Тому правове регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення є актуальним та потребує дослідження та аналізу, як з точки зору суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення, метою яких є попередження розмивання платниками податків своєї податкової бази за рахунок використання трансфертних цін, так і з точки зору об'єктів податкового контролю, з метою уникнення підстав для подвійного оподаткування.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є систематизація наукових і практичних знань правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

У рамках окресленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- розкрити поняття, сутність і призначення податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення в Україні;
- визначити предмет правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення;
- визначити процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення;

проаналізувати наявну в Україні судову практику щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення та визначити подальші тенденції її розвитку.

Об'єктом дослідження є система суспільних відносин, які виникають у сфері правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Предметом дослідження є правові засади податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувалась філософські методи пізнання (діалектичний, герменевтичний), а також філософські закони (єдності історичного та логічного, конкретного і абстрактного, формального і змістовного, одиничного та загального, теоретичного та емпіричного). Крім цього, широко використані методи формальної логіки (аналіз, синтез, абстрагування, ідеалізація, узагальнення, дедукція, індукція, аналогія, екстраполяція, моделювання, гіпотеза), а також спеціальні методи, що використовуються у правознавстві (системно-структурний, формально-правовий, порівняльно-правовий).

Принципи, закони та категорії діалектики дозволили розглянути податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні та взаємозв'язку з іншими елементами правової системи (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2).

За допомогою методів формальної логіки визначено основні поняття в рамках дослідження, розкрито їх сутність та співвідношення з іншими поняттями (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2).

За допомогою системно-структурного методу була досліджена система процедур податкового контролю трансфертного ціноутворення (підрозділ 2.2).

Формально-правовий метод застосований під час дослідження стану вітчизняного податкового законодавства (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2).

Порівняльно-правовий метод дозволив нам проаналізувати основні законодавчі зміни, які були здійснені Верховною Радою України при

реформуванні податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні (підрозділ 2.1).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що за умови подальшого розвитку вони можуть бути корисні: – для вдосконалення законодавства про податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення; – для подальших наукових досліджень правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Структура роботи. Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається із вступу, двох розділів, чотирьох підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 47 сторінки, з них основного тексту 44 сторінки. Список використаних джерел нараховує 42 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

1.1 Поняття, сутність і призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні

Податковий контроль у сфері трансферного ціноутворення, як вид державного контролю є однією із концептуальних умов стабільності національної економіки, у висновку ОЕСР зазначається, що в сучасному світі неможливо розглядати систему оподаткування будь-якої держави ізольовано від податкових систем інших держав у контексті визначення податкових зобов'язань транснаціональних корпорацій [14, с. 15].

Ми вважаємо, що дослідження правового регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні потрібно починати з аналізу понять «трансфертного ціноутворення», та «трансфертні ціни». У світовій практиці правомірні способи та засобами уникнення від оподаткування часто називають «податковим плануванням», що належить до сфери управлінської діяльності [23, с. 18-25; 29, с. 249].

В усьому світі компанії використовують податкове планування, як інструмент підвищення ефективності управління підприємством, при цьому держава, як суб'єкт владних повноважень обмежує застосування вище зазначеного фінансового інструменту, встановлюючи рамки, за межами яких податкове планування кваліфікується відповідно до кримінального законодавства як ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України). Для держави встановлення обмежень означає збільшення надходжень від платників податків за допомогою негативного стимулювання [24, с. 5].

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» [4].

Відповідно до Закон України «Про ціни і ціноутворення» «ціноутворення» - це процес формування та встановлення цін [4]. Ст. 10 вищезгаданого закону говорить про те, що 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 монополіне (домінуюче) становище на ринку [4]. Отже, визначення ціни товарів, робіт, послуг залишається на розсуд суб'єктів господарювання, що визначають відповідну ціну у договорах.

Т.М. Карнаух пише про те, що структура податкових систем значної кількості країн світу базується на оподаткуванні фінансового результату компаній, відповідно прибуток компанії визначає її базу оподаткування. При цьому, прибуток визначається як різниця між доходами та витратами у звітному періоді, а ціни, що визначають витрати та доходи є основним чинником, що дає широкі можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями в рамках одного холдингу [10, с. 121- 122].

Трансфертне ціноутворення дає можливість зловживати гарантованим правом вільно визначати ціну договору та завишувати чи занижувати ціну на товари, роботи чи послуги, що робиться з метою розмивання бази оподаткування і, як наслідок, несплата обов'язкових податків та зборів.

Ф.К. Веллосо говорив, що трансфертне ціноутворення полягає в маніпулюванні видатками, прибутками і затратами в угодах між «пов'язаними» особами способом, відмінним від того, який би був використаним в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди [29, с. 313].

Трансфертне ціноутворення у загальному розумінні є процесом встановлення внутрішньофірмових цін (трансфертних), за якими товари, послуги, грошові засоби та інші активи передаються від одного підрозділу компанії до іншого, для здійснення таких операцій можуть використовуватися підрозділи-посередники (трансфертні центри) [24, с. 23].

З наведеного слідує, що трансфертне ціноутворення дозволяє суб'єктам оподаткування не виходячи «за рамки закону» оптимізувати свою базу оподаткування, що супроводжується виведенням фінансових ресурсів за межі

національної економіки, для їх акумуляції в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах.

Транснаціональна корпорація обов'язково повинна включати в себе представництва (окремі юридичні особи) в різних державах, причому усі вони контролюються безпосередньо чи опосередковано з єдиного центру, зазвичай материнською компанією. Так як юридичні особи, що входять до транснаціональної корпорації пов'язані між собою вони можуть встановлювати вигідні для себе умови операцій, які проводять між собою. Таким чином 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 [28].

З вище викладеного можна зробити висновок, що поняття «трансфертна ціна» - це ціна, що утворюється в процесі торговельної діяльності між афілійованими компаніями в різних податкових юрисдикціях та по суті означає внутрішньогосподарське ціноутворення на майнові чи немайнові блага, які рухаються між підрозділами єдиної транснаціональної корпорації. Якщо узагальнити, то трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін в операціях між компаніями групи. Таким чином конкуренція між різними країнами за правове регулювання податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення є цілком логічною.

Транснаціональна корпорація, як суб'єкт господарювання прагне до збільшення прибутків, в тому числі за рахунок зменшення сум сплати податків для цього вигідні держави в яких низька податкова ставка на прибуток. Отже, транснаціональна корпорація може перевести активи із однієї своєї компанії на іншу, що дозволяє штучно зменшувати або збільшувати доходи чи витрати 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 акцентує увагу, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами транснаціональних корпорацій, але і іншими причинами:

- валютний контроль;
- антидемпінгові мита;
- державне регулювання цін;
- різні вимоги щодо руху коштів на підприємствах в межах групи пов'язаних осіб;

також не слід забувати про акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії [14, с. 34].

В спеціалізованій літературі також можна зустріти інші мотиви застосування трансфертних цін. До найбільш поширених можна віднести обхід правил валютного регулювання чи інших норм, які регламентують репатріацію прибутку [26, с. 223]. Іншою це те що фінансовий менеджмент компанії використовує трансфертне ціноутворення для підвищення ефективності використання фінансових ресурсів та підвищення особистої відповідальності менеджерів [25, с. 201]. Не слід забувати і про використання трансфертного ціноутворення як інструменту для легалізації (відмивання) коштів, зручність відмивання коштів у такий спосіб полягає в тому, 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.

Резюмуючи вище викладене, використання трансфертного ціноутворення має різні причини але податкові мотиви (розмивання податкової бази чи уникнення від сплати податків) є основною причиною застосування трансфертних цін. З даного приводу цілком погоджуємось із

К.А. Непесовим в тому, що основною метою застосування трансфертних цін є «перенесення» бази оподаткування на афілійовану особу, яка перебуває в більш сприятливому податковому чи іншому адміністративному режимі. Мова йде про різні податкові преференції, зокрема, про наявність статусу резидента офшорної зони, надання «податкових канікул», застосування пільгових податкових ставок, право на використання інших податкових переваг. При цьому таке перенесення, як правило, здійснюється шляхом маніпулювання цінами угод [15, с. 5].

Результатом застосування податкових норм, які дозволяють зменшувати базу оподаткування за рахунок цінових маніпуляцій є недоотримання державним бюджетом коштів, що мали б надійти від сплати податків чи зборів за умови застосування платниками податків ринкових цін. Також до негативних наслідків можна віднести збитки, що виникають через обхід транснаціональними корпораціями імперативних норм митного та антимонопольного законодавства. У зв'язку з цим виникла потреба у справедливому визначенні оподаткованого прибутку кожного підрозділу транснаціональної корпорації, який може існувати як у формі самостійної юридичної особи, так і у формі постійного представництва шляхом державного регулювання трансфертного ціноутворення, а саме: обмеження свободи сторін визначати договірну ціну.

Отже, при здійсненні правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення держава повинна виходити з принципу збалансованості між публічними та приватними інтересами та на законодавчому рівні повинен бути чітко визначений ступінь державного втручання, це робиться для того щоб платник податків, який реально отримав відповідний фінансовий результат або який би мав право на його отримання за відсутності мотивів щодо мінімізації бази оподаткування в повній мірі вніс до бюджету суму оподаткованого прибутку.

Зрозуміло, що при правовому регулюванні трансфертного ціноутворення мова йде про оподаткування прибутку тих транснаціональних корпорацій, які мають комерційну присутність на території декількох податкових юрисдикцій. Держави, з яких здійснюється «відтік» податкових платежів, зацікавлені в

ефективному правовому регулюванні трансфертного ціноутворення. Суть такого регулювання зводиться до того, що з метою ефективного оподаткування діяльності транснаціональних корпорацій держави встановлюють правила ціноутворення у операціях між пов'язаними особами. У разі порушення таких правил податкові зобов'язання платників податків повинні бути переглянуті уповноваженими державними органами.

Якщо говорити про найбільш поширені схеми «оптимізації» сум сплати податків за допомогою трансферних цін то варто звернутися до О.М. Вакульчик який наводить наступні приклади [6, с. 12]:

- українські підприємства, які входять до торговельно-промислових груп, експортують виготовлену продукцію пов'язаним особам, що перебувають в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування, за цінами, близькими до собівартості, а ті, у свою чергу, реалізують її покупцям за ринковими цінами. Останнє своїм результатом має те, що більша частина прибутку від реалізації залишається за кордоном, а Україна в повній мірі не отримує податки і виручка в іноземній валюті не потрапляє в національну банківську систему;

- дистриб'ютори міжнародних компаній ввозять на територію України продукцію іноземних виробників, завишуючи ціну, що, у свою чергу, зменшує прибуток української фірми від перепродажу таких товарів вітчизняним покупцям і, як наслідок, суму податків, що підлягають сплаті до бюджету, різниця осідає в країні, з якої прийшла така поставка.

Класична модель застосування трансфертного ціноутворення передбачає здійснення експорту продукції за заниженими (неринковими) цінами, що дає змогу мінімізувати податкові та митні платежі резидентам і, одночасно, акумулювати на рахунках підконтрольних іноземних компаній різницю між задекларованими та світовими цінами. Як правило, продукція екпортується афілійованим компаніям, зареєстрованим в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. В кінцевому результаті, афілійована іноземна компанія перепродає продукцію вже за ринковими світовими цінами, залишаючи увесь прибуток на власних рахунках. Іншим поширеним способом застосування

трансфертних цін є вчинення багатьох угод з неіснуючими компаніями або угод з третіми особами через так звані «компанії-одноденки» з подальшим їх припиненням для отримання податкових переваг у вигляді неперерахованих в бюджет податків [27].

Широкого застосування набув інститут угод про розподіл видатків, які визначаються як договори, укладені з метою розподілу між його сторонами витрат і ризиків, пов'язаних із спільною розробкою, виробництвом або придбанням активів, послуг або майнових прав, і встановлення частки участі кожної сторони у відповідних активах, послуги або правах [25, с. 6]. Використання угод про розподіл видатків може бути обумовлено суто податковими мотивами, оскільки це дає змогу сторонам переводити отримані доходи на користь того учасника, який знаходиться у більш сприятливій податковій юрисдикції.

Узагальнюючи вище викладене:

- переміщення транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) у низькоподатковій 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;

- 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;

- 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;

- 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);

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

Вважаємо за необхідне звернути увагу на суб'єктивну сторону діяння, яке призводить до заниження бази оподаткування, зокрема з використанням інструментів трансферного ціноутворення, тому якщо мотив або мета уникнення оподаткування відсутні, а спотворення ціни обумовлено об'єктивними причинами, то донарахувати обов'язкові платежі чи якимось іншим чином впливати на платника податків є неприпустимо.

В Україні кінцеві бенефіціарні власники (контролери) транснаціональних корпорацій мають можливість зловживати правами у сфері трансферного ціноутворення, зокрема, виводити кошти з України, а потім знову їх повертати під виглядом:

- іноземних інвестицій;
- довгострокової позики в іноземній валюті без сплати відсотків за користування або ж за мінімальною відсотковою ставкою;
- довгостроковій фінансовій допомозі;
- фіктивних договорів про надання послуг.

Таким чином виведений у «податкові гавані» капітал і прибутки може повертатися в Україну і направлятися на підтримку і розвиток національного бізнесу, що приносить цілком легальний дохід. Проте на практиці українські платники податків уникають належного виконання своїх податкових зобов'язань, що призводить до значних збитків для держави.

Державна служба фінансового моніторингу України повідомляє про основні схеми уникнення оподаткування при здійсненні експортно-імпорتنих операцій:

- використання фіктивних імпорتنих контрактів («псевдоімпорт»);
 - експорт за заниженими цінами; імпорт за завищеними цінами;
 - використання зовнішньоекономічних операцій для безпідставного формування податкового кредиту, незаконного відшкодування податку на додану вартість і уникненні його сплати: використання фіктивних експортних контрактів («псевдоекспорт», «нетиповий» експорт);
 - придбання товарів, які підлягають експорту, за завищеними цінами з використанням фіктивних підприємств;
 - імпорт за заниженими цінами;
- та окремо виділяє використання зовнішньоекономічних операцій для отримання податкових пільг [5, с. 47].

Хоча в Україні правове регулювання податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення набуло актуальності тільки з 1 вересня 2013 року, з прийняттям ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII, який відповідно набрав чинності 1 вересня 2013 року [18]. Після внесення змін до ПК України в пп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 було визначено, що «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням» передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами. Разом з цим, в пп. 14.1.251-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України закріплювалось базове поняття «трансфертного ціноутворення» – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 цього Кодексу контрольованими [3]. При вдосконаленні правового регулювання податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення визначення даних

понять було безпідставно виключено з ПК України, що є недоліком законодавчої техніки, оскільки дані поняття є базовими і законодавець оперує ними в кодексі. Варто наголосити, що на відміну від загального поняття «ціноутворення», закріпленого у Законі України «Про ціни і ціноутворення» [4], поняття «трансфертного ціноутворення» в ПК України було визначено не як «процес», а як «система».

Податковий контроль трансфертного ціноутворення 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.

З огляду на проведені дослідження доходимо висновку, що податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні є самостійним видом державного контролю, який являє собою цілісну систему адміністративно-правових заходів контролюючих органів, спрямованих на забезпечення належного виконання податкових зобов'язань платниками податків, які в своїй господарській діяльності використовують інструменти трансфертного ціноутворення. Даний вид контролю є особливою державно-правовою сферою діяльності контролюючих органів, в основі якої лежить імперативний метод.

1.2. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення як об'єкт правового регулювання

Система оподаткування є об'єктом правового регулювання з боку держави. Основним завданням такого регулювання є реалізація ефективної фіскальної та податкової політики держави для мобілізацію коштів з метою фінансування публічних витрат [1].

Для забезпечення дотримання податкового законодавства транснаціональними корпораціями, які в процесі своєї діяльності застосовують трансфертне ціноутворення, держава повинна здійснювати постійний податковий контроль їх господарської діяльності. Від ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення залежить економічний добробут та безпека держави, тим більше, що в даному випадку у фокусі уваги перебувають найбільші платники податків.

Регулювання податкових правовідносин належить до виключної компетенції держави в особі її уповноважених органів, оскільки дані правовідносини виникають, змінюються і припиняються на підставі норм податкового законодавства та на них не поширюється дія норм приватного

права, а держава в особі податкових органів та платники податків перебувають у взаємозалежності, що встановлена законом.

В.Б. Марченко пропонує визначати «правове регулювання у сфері справляння податків» як здійснюваний за допомогою системи адміністративно-правових засобів (юридичних норм, правовідносин, індивідуальних приписів тощо) результативний, нормативно-організуючий вплив на суспільні відносини у сфері справляння податків з метою забезпечення сплати коштів у формі обов'язкових платежів до бюджетної системи.

Справляння податків - це окрема сфера регулювання адміністративного права. Предметну основу адміністративно-правового режиму у податковій сфері становлять відносини по справлянню податків, склад яких утворюють три основні групи:

- щодо виконання податкових зобов'язань платниками, включаючи облік об'єктів оподаткування, обчислення та сплату належних сум обов'язкових платежів;
- щодо адміністративного забезпечення цієї сплати з боку уповноважених органів, включаючи застосування примусових заходів;
- щодо оскарження актів і дій (бездіяльності) податкових (контролюючих) органів та їх посадових осіб [13, с. 71-72, с. 174].

В контексті зазначеного доцільним також буде навести позицію А.П. Макаренка, який виокремлює наступні завдання правового регулювання у сфері оподаткування:

- 1) визначити податки як фіскальний засіб, за допомогою якого держава отримує кошти від недержавних суб'єктів економіки для акумулювання їх у державному та місцевих бюджетах;
 - забезпечити перерозподіл доходів, у результаті чого доходи одержують ті, хто їх не створює, а також ті верстви населення, які ще (або вже) не працюють (з різних причин), громадяни, які потребують допомоги, соціального захисту;

- урегулювати вирівнювання циклічних коливань у сфері оподаткування (використання податкових пільг або скасування податків дозволяє державі стимулювати ті чи інші види виробництва, розвивати нові галузі);

- упорядковувати диференціацію доходів і витрат населення [12, с. 330].

Держава за допомогою імперативного регулювання впливає на платників податків щоб ті свідомо та самостійно виконувати обов'язки щодо сплати податків та зборів в порядку, визначеному податковим законодавством. По своїй суті правове регулювання у сфері оподаткування являє нормативний вплив адміністративних та податкових норм на поведінку і діяльність платників податків з метою забезпечення своєчасності та повноти сплати податків та зборів до бюджетів.

Ми погоджуємося з тезою В.Б. Марченка про те, що відносини щодо справляння податків мають яскраво виражений державно-владний характер. Податкові правовідносини щодо справляння податків є адміністративно-правовими за формою побудови, за правовою природою, оскільки передбачають субординацію сторін, ґрунтуються на владному підпорядкуванні платника щодо держави. Держава зобов'язує законом платника сплатити податок та через свої уповноважені органи, наділені правом вимоги, забезпечує надходження обов'язкових платежів. Адміністративно-правові методи та засоби є провідними у сфері регулювання відносин щодо справляння податків. Владний вплив держави постає як двоєдиний, тобто, регулятивно-позитивний та правоохоронно-примусовий [13, с. 71; 52, с. 10, с. 17-18].

Податковий контроль трансфертного ціноутворення є невід'ємною складовою інституту адміністрування податків та зборів, який покликаний забезпечити ефективне надходження податків до бюджетної системи держави. На нашу думку, податковий контроль за своєю правовою природою, як і сам інститут адміністрування податків та зборів, є владно-управлінською діяльністю уповноважених державних органів, яка спрямована на забезпечення правомірності поведінки всіх платників податків. Відповідно, правовідносини у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення мають чітко

виражений адміністративно-правовий характер – фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання, які використовують у внутрішньогрупових операціях трансфертні ціни, підлягає владному втручанням зі сторони держави.

Характеризуючи податковий контроль трансфертного ціноутворення як об'єкт правового регулювання варто зазначити, що він за своєю правовою природою, як і сам інститут адміністрування податків та зборів, є владно-управлінською діяльністю уповноважених державних органів, яка спрямована на забезпечення правомірності поведінки суб'єктів публічної адміністрації.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення є однією із форм здійснення адміністрування податків і зборів, яка реалізується відповідними контролюючими органами та повинен забезпечити відповідність поведінки усіх платників податків податковому законодавству України.

Поняття «податкового контролю» на законодавчому рівні закріплено в п. 61.1 ст. 61 ПК України, де визначено, це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Таким чином, вважаємо за необхідне розглядати трансфертне ціноутворення як адміністративно-правову діяльність уповноважених контролюючих органів, метою якого є забезпечення належного нарахування податкових зобов'язань афілійованими групами компаній по всім контрольованим операціям. Тобто, податковий контроль трансфертного ціноутворення спрямований на недопущення штучного розмивання афілійованими компаніями бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування.

До предмету правового регулювання можна віднести наступні суспільні відносини у сфері здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні:

- встановлення правил трансфертного ціноутворення, які по своїй суті являють імперативні вимоги держави до методології визначення платниками податків цін у контрольованих операціях;
- регламентація державного управління у сфері податкових відносин, які виникають у зв'язку із застосуванням платниками податків інструментів трансфертного ціноутворення в процесі здійснення своєї господарської діяльності;
- визначення адміністративно-правового статусу державних органів у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення, з однієї сторони, а також адміністративно-правового статусу платників податків, з іншої;
- регламентація процедур здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення;
- регламентація порядку застосування заходів державного впливу контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення;
- регламентація порядку застосування видів та форм відповідальності за порушення платниками податків правил трансфертного ціноутворення.

Важливість правового регулювання податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення обумовлюється можливістю платників податків штучно перерозподіляти прибутки і видатки своїх афілійованих компаній, що впливає на розмір бази оподаткування таких компаній. Для ефективного податкового контролю трансфертного ціноутворення контролюючими органами необхідно вивчити господарську діяльність платника податків, видів його діяльності, виявлення афілійованих компаній або ж компаній, в операціях з якими використовується трансфертне ціноутворення та визначити контрольовані операції. При проведенні аналізу контрольованих операцій беруться до уваги такі фактори, як сектор економіки, економічно значущі характеристики сфери діяльності, рівень конкуренції, регулятивні фактори та інші елементи, які можуть істотно вплинути на платника податків та його середовище. Враховуючи те, що суб'єкти господарювання здійснюють свою діяльність в різних сферах

бізнесу, то в кожному конкретному випадку аналіз контрольованих операцій є унікальним для різних платників податків.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СФЕРІ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості податкового контролю трансфертного ціноутворення

1 жовтня 2019 року є граничною датою подачі звітів про контрольовані операції, після отримання яких податкові органи зможуть провести аналіз операцій платників податків та запросити документацію з трансфертного ціноутворення. Вимоги щодо змісту документації з трансфертного ціноутворення передбачені пп. 39.4.6 ПКУ, відповідно до якого документація з трансфертного ціноутворення повинна містити таку інформацію:

- дані про пов'язаних осіб;
- загальний опис діяльності групи компаній;
- опис структури управління платника податків;
- опис діяльності та стратегії ділової активності платника податків;
- відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів;
- опис контрольованих операцій та копії відповідних договорів, опис товарів (робіт, послуг);
- відомості про фактично проведені розрахунки;
- чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни товарів (робіт, послуг);
- функціональний аналіз;
- економічний та порівняльний аналізи;
- відомості про проведене платником податків самостійне коригування податкової бази та сум податку [3].

Якщо подана платником податків документація з трансфертного ціноутворення не містить інформації в обсязі, зазначеному в пп. 39.4.6 ПКУ, або

належного обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», податковий орган надсилає такому платнику податків запит із вимогою додатково подати протягом 30 календарних днів з моменту його отримання інформацію відповідно до пп. 39.4.6 ПКУ та/або обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Податкові запити є складовою податкового контролю, який здійснюється шляхом аналізу документації з трансфертного ціноутворення, умовно можемо розділити податкові запити на дві категорії:

перша категорія це запити, що направлені для підтвердження формальних питань щодо наявності інформації, що відповідно до пп. 39.4.6 ПКУ повинна міститись у документації з трансфертного ціноутворення;

друга категорія це запити для отримання додаткової інформації, наявність чи відсутність якої може вплинути на висновки по суті трансфертного ціноутворення.

Перша категорія податкових запитів надсилаються якщо для аналізу необхідна повні дані, це може бути інформація стосовно:

- дані про пов'язаних осіб у формі та повноті, визначених у абз. «а» пп. 39.4.6 ПКУ України;
- організаційної структури групи та організаційної структури платника податків, зокрема штатної чисельності платника податків у розрізі структурних підрозділів;
- політики трансфертного ціноутворення;
- умови договорів (тип цивільно-правового договору, кількість товару, вартість контракту, термін виконання, відповідальність сторін, порядок розгляду спорів тощо);
- копії свідоцтва про реєстрацію в Україні та свідоцтва про міжнародну реєстрацію торгових марок, які є предметами контрольованих операцій;

- інформація про контрольовані операції з отримання послуг: предмет, кількість і якість, ціна та загальна вартість, умови приймання-передачі послуг, умови платежів, строки фактичного надання послуг, форс-мажорні обставини, санкції, тощо;
- інформація про контрольовані операції з отримання права на користування торговою маркою, в тому числі право власності на товарний знак та передача ліцензії іншим особам, умови видачі ліцензії та термін її дії, права та обов'язки ліцензіара/ліцензіата, дані про контроль якості товару, маркованого знаком, захист товарного знаку, ціна договору, розмір ліцензійної винагороди, порядок оплати, відповідальність сторін договору, порядок розв'язання спорів, строк дії договору і порядок його розірвання, визначення основних термінів та інших обов'язкових умов, копії ліцензійних угод тощо;
- фізичні характеристик товарів, які є предметом контрольованих операцій, якісні характеристики (клас, гатунок, відповідність вимогам ДСТУ тощо), репутації на ринку, походження товару (включаючи сертифікати якості товару), складу витрат, які були включені до собівартості таких товарів, дати фактичного переходу права власності на товари, поставлені в рамках контрольованих операцій тощо;
- чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;
- копії фінансової звітності нерезидентів у разі вибору їх стороною, що досліджується, та сегментованих фінансових даних, на підставі яких розраховано фактичний показник рентабельності в контрольованих операціях.

Потрібно зазначити, що вище зазначений список не є вичерпним та ґрунтується на вимогах ПК України щодо документації з трансфертного ціноутворення. Якщо повна інформація відсутня або сторона яка перевіряється щодо дотримання правил трансфертного ціноутворення не надала вичерпну відповідь то уповноважений орган може направити додатковий запит від податкових органів до невизнання податковим органом поданого документу у якості документації з трансфертного ціноутворення за формальними ознаками з

відповідним застосуванням фінансових санкцій та/або ініціювання податкової перевірки з трансфертного ціноутворення.

Інша умовна група запитів направляється уповноваженими органами з метою отримання інформації, що необхідна для аналізу контрольованих операцій та може стосуватися:

1. Методу порівняння неконтрольованої ціни, пріоритетний щодо інших методів, уповноважені органи наполягають на застосуванні саме методу порівняння неконтрольованої ціни у разі, якщо платник податків не в змозі навести переконливі аргументи щодо неможливості знаходження зіставних операцій.

2. Опису процедури та результатів порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов контрольованих операцій та операцій платника податків або його контрагента (сторони контрольованої операції) з непов'язаними особами (у зіставних умовах) під час проведення економічного аналізу.

3. Обґрунтування рішення про об'єднання операцій щодо різних номенклатурних позицій в одну групу контрольованих операцій для цілей функціонального та економічного аналізів. Така можливість передбачена пп. 39.3.8 ПК України лише у разі, якщо зазначені операції є тісно пов'язаними чи є продовженням одна одної, мають неперервний чи регулярний характер. Якщо групування не буде відповідати зазначеним умовам, податкові органи можуть проаналізувати такі операції окремо одна від одної, що може мати наслідки, відмінні від аналізу таких операцій на агрегованій основі. Варто зазначити, що є випадки, коли товарні операції об'єднуються з різними видами послуг (наприклад, транспортними) і при цьому в документації з трансфертного ціноутворення відсутній детальний опис підстав для такого об'єднання. Податкові органи можуть не визнати, що подана документація з трансфертного ціноутворення покриває і аналізує такі транспортні послуги.

4. Належного обґрунтування та/або документального підтвердження основних висновків за результатами проведеного платником податків функціонального, економічного та порівняльного аналізів (з наданням або

описом відповідних розрахунків та посиланням на документи). Такий метод трансфертного ціноутворення відповідно до пп. 39.3.2.7 ПКУ базується, насамперед, на висновках функціонального аналізу.

5. Розподіл функцій, ризиків та активів між сторонами контрольованих операцій має здійснюватися на основі умов договорів та фактичних умов реалізації таких операцій. Якщо фактичні дії є відмінними від договірних умов, то саме фактичні дії мають силу над договірними під час визначення функціонального профілю сторін контрольованих операцій.

6. Будь-які знижки, які надаються в рамках контрольованих операцій і використовуються під час аналізу, мають бути затверджені у відповідних політиках та підтверджені операціями з непов'язаними особами. Також у рамках аналогічних запитів може бути запитана інформація щодо знижок, зумовлених сезонними коливаннями попиту, втратою товарами споживчих якостей, закінчення строку зберігання тощо.

7. Інформацію щодо чинників, які мали вплив на ціну товару: обсяг поставки, споживчі властивості та якісні характеристики товару, умови конкуренції, стан і співвідношення попиту та пропозиції на ринку, строк виконання договорів, умови платежів, бізнес-стратегія компанії.

Ми бачимо, що такі запити спрямовані для визначення різних відхилень у ціноутворенні або калькуляції собівартості. Наприклад, причини реалізації продукції за цінами нижче собівартості; причини зростання собівартості реалізованої продукції в динаміці; причини, що зумовили різницю в ціні реалізації продукції в контрольованих операціях та в операціях з непов'язаними особами; причини, що зумовили вищу собівартість реалізованої продукції однієї марки порівняно з іншою маркою, первинні документи, стандарти, опис технологій, калькуляції виробничих процесів та розрахунки і вплив даних процесів на собівартість.

Серед усіх перелічених питань найбільш важливі для аналізу контрольованих операцій - це запити щодо функціонального аналізу та економічних досліджень. Саме ці два розділи документації з трансфертного

ціноутворення суттєво впливають на висновки щодо відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Під час перевірки функціонального аналізу метою податкових органів є отримання від платника податків інформації щодо реальних умов здійснення контрольованих операцій [10, с. 23].

Розглянемо яку інформацію може витребувати податковий орган на прикладі українського підприємства, яке реалізує вироблену продукції через пов'язаного нерезидента, отже, платник податку повинен обґрунтувати, що контрагент у даній операції дійсно виконує функцію трейдера та має кваліфікований торговий персонал, фінансові ресурси і здійснює фактичний пошук клієнтів щодо продукції, яка є предметом контрольованих операцій. Для перевірки достовірності інформації щодо функціональних профілів сторін за такою операцією, податкові органи можуть запитати про таке:

- організаційну структуру платника податків у розрізі підрозділів, їхню штатну чисельність та виконувані співробітниками функції під час здійснення контрольованих операцій;
- штатну чисельність пов'язаних осіб-нерезидентів, зокрема підрозділу збуту, що виконує функції з пошуку незалежних покупців, укладання контрактів і подальшу реалізацію продукції;
- список штатних завдань підрозділів збуту сторін контрольованих операцій з супроводження експортних/ імпортних операцій;
- інформацію про посадових осіб та/або підрозділи, які фактично надають платнику податків інформацію про країну призначення та отримувача товару, на підставі чийх розпоряджень оформлюються товаросупровідні та митні документи.

Важливо, що під час перевірки податковий орган має використовувати метод, обраний платником податків, якщо не буде доведено, що такий метод є не найбільш доцільним. Неповний функціональний аналіз та недостатнє обґрунтування вибору методу може призвести до зміни методу контролюючим органом.

Групу запитів щодо економічного аналізу можна умовно розділити на дві складові:

- запити щодо проведення економічних досліджень з пошуку зіставних операцій або компаній;
- запити щодо алгоритму розрахунку фактичного показника рентабельності контрольованих операцій.

Під час аналізу документації з трансфертного ціноутворення податкові органи будуть намагатись максимально прискіпливо підійти до розгляду саме цих частин документації з трансфертного ціноутворення, що може використовуватися для зміни підходів до проведеного економічного аналізу. Це може відбуватися через: зміну алгоритму розрахунку фактичного показника рентабельності або ключової алокації операційних доходів та витрат, які мають загальний характер та не можуть бути віднесені напряму до контрольованих операцій та виключенням зі списку зіставних компаній, що були відібрані платником податків в ході проведення економічного дослідження, або навпаки, доповненням такого списку компаніями, що може змінити граничні межі діапазону та призвести до негативних наслідків для платника податків.

У процесі проведення податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення податкові органи можуть затребувати таку інформацію:

підтверджуючі документи чи реєстри бухгалтерського обліку в розрізі контрольованих операцій та інформацію щодо формування собівартості реалізованої продукції або товарів;

затверджену облікову політику платника податків в частині розподілу загальновиробничих та адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та доходів;

сегментовані фінансові показники (дані бухгалтерського обліку або фінансової звітності), на підставі яких розрахований показник фактичної рентабельності контрольованих операцій з детальною розшифровкою та підтверджуючими документами щодо окремих операційних витрат, які були

включені або навпаки - не включені до розрахунку фактичного показника рентабельності;

обґрунтування застосованих ключів алокації для розподілу та включення в розрахунок фактичного показника рентабельності інших операційних доходів та операційних витрат (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати);

первинні вивантаження з баз даних («Руслана» або «Amadeus»), якими користувався платник податків для пошуку зіставних компаній, та підтвердження наявних критеріїв, за якими здійснювалося виключення з такої вибірки компаній (на кожному етапі відбору), в електронному вигляді з BvD номерами;

висновки про результати аналізу зіставності та причини включення обраних кодів КВЕД;

критерії, за якими відібрані компанії, та фінансові показники, які використано для проведення порівняння і розрахунку показників рентабельності зіставних компаній;

інформацію з інтернету або іншу наявну інформацію стосовно компаній, які за результатами відбору визнані зіставними, їхню фінансову звітність та інформацію щодо фактичних видів діяльності.

Операції з надання внутрішньогрупових послуг через відсутність матеріальної складової є найбільш складною категорією у сфері трансфертного ціноутворення в плані аналізу та доведення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». Їх специфіка значною мірою ускладнює аналіз та робить більш жорстким та прискіпливим підхід податкових органів до перевірок таких контрольованих операцій. Платник податків має проаналізувати та довести, що послуга була фактично надана і він отримав від неї економічну вигоду, та що незалежне підприємство було б готове за подібних обставин придбати таку послугу у третьої особи або здійснити таку діяльність самостійно з залученням штатних співробітників.

Важливе питання яке регулює правове регулювання податкового контролю у сфері трансфертного забезпечення -

Досить часто податкові органи зловживаючи своїми правами та відповідно до ст. 39 ПК України хочуть щоб сторона яка перевіряється на дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення надала в документації з трансфертного ціноутворення інформацію відповідно до діючих на момент запиту норм ПК України та відповідно оновлення економічного дослідження згідно з останньою наявною інформацією у відповідних базах даних. Така позиція відображена у листі Державної фіскальної служби України №2376/7/99-99-15- 02-01-17 від 02.02.2017 р. Такі вимоги є спірними з точки зору як українських правил трансфертного ціноутворення, так і найкращої міжнародної практики, про що свідчить п. 5.3 Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі — «Настанови ОЕСР»), в яких говориться, що платник податків визначає трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування, керуючись принципом «витагнутої руки» і використовуючи інформацію, наявну в його розпорядженні на момент такого визначення [32].

Ми вважаємо, що якщо на момент проведення економічних досліджень в базах даних була відсутня фінансова інформація про зіставні компанії за період проведення контрольованих операцій, то платники податків зазвичай використовують фінансові дані зіставних компаній за декілька попередніх років. Таким чином, вимога податкових органів щодо оновлення економічного дослідження не є обґрунтованою. Аналогічна позиція і щодо необхідності оновлення документації.

Відповідно до звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2019 року фахівцями податкового органу за звітний період завершено 5 перевірок на дотримання правил трансфертного ціноутворення, за результатами яких:

- донараховано податку на прибуток на загальну суму 11,3 млн. грн.;

- зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 45,8 млн. грн.

Станом на 30.06.2019 триває 21 перевірка з питань контролю за дотриманням платниками податків принципу «витягнутої руки». При цьому, направлено 18 запитів на подання платниками податків документації з трансфертного ціноутворення [14].

Податкові органи під час проведення податного контролю у сфері трансфертного ціноутворення керуються Порядком проведення моніторингу контрольованих операцій, який затверджений наказом Мінфіну № 706 від 14.08.2015, в якому зазначається, що під час аналізу враховуються результати фінансово-господарської діяльності платника податків, зокрема, але не виключно:

- збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів.
- Невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі;
- значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг, сплачених роялті та/ або відсотків за фінансовими запозиченнями;
- проведення господарських операцій, не типових для поточної діяльності платника тощо.

При аналізі ризиків враховуються також рекомендації ОЕСР, викладені у виданнях «Ефективне подолання викликів трансфертного ціноутворення» («Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing») та «Проект посібника: Аналіз ризиків трансфертного ціноутворення» («Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment»).

Більше шансів привернути увагу мають платники податків, які: Мають значний обсяг операцій з пов'язаними особам або особами, зареєстрованими в офшорах або країнах із низьким рівнем оподаткування. • Мають надмірні суми заборгованості. Демонструють низьку якість інформації, зазначеної у звітах про контрольовані операції та/ або в документації з трансфертного ціноутворення тощо. Під час аналізу обов'язково враховуються кількісні показники ризику

заниження обсягу оподаткованого прибутку платника податків під час здійснення контрольованих операцій, тобто оцінюється потенційна сума податку, яка може бути нарахована за результатами перевірки [3]. З урахуванням проведеної комплексної оцінки фінансово-господарської діяльності компанії та за наявності встановлених ризиків трансфертного ціноутворення ДФС направляє платнику податків запит щодо надання документації з трансфертного ціноутворення. Отримуючи запит, платник податків має розуміти, що податкові органи вбачають певні ризики невідповідності умов його контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», що спричинило заниження обсягу оподаткованого прибутку, та як наслідок - недоотримання держбюджетом податку на прибуток підприємств [3].

Досить часто платники податків після отримання запиту на документацію з трансфертного ціноутворення, проводять самостійне коригування податкових зобов'язань та сплачують додаткові податки до бюджету.

2.2. Судова практика із питань податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення складний та ресурсовитратний механізм податкового контролю за базою оподаткування, що не дає миттєвого економічного ефекту. Перші звіти по трансфертному ціноутворенню за перший звітний період (вересень-грудень 2013 року) податкові органи отримали 1 жовтня 2014 року, враховуючи час на аналіз звітів, процедуру отримання

документації по трансфертному ціноутворенню, таким чином перші перевірки у сфері трансфертного ціноутворення почалися у 2015 році.

З вересня 2013 року, сфера трансфертного ціноутворення почала регулюватися, більшість компаній налагодили, відпрацювали процес податного контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно великі компанії планують своїх операції, а менші компанії вирішують такі питання за допомогою податкових консультантів. Платники податків проводять роботу з вивчення та оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на етапі укладення контракту [3].

За час дії інституту трансфертного ціноутворення лише в 2016 році не було змін до правового регулювання податного контролю у сфері трансфертного ціноутворення, в усі інші роки, в тій чи іншій мірі у законодавстві щось змінювалося.

Таким чином за результатами податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення багато платників податків оскаржують рішення податкових органів у судах. Такі оскарження потрібно розділити на дві категорії. Першу категорію умовно можна назвати процедурні спори, що стосуються порушень, пов'язаних з неподанням, несвоєчасним поданням звітів про контрольовані операції, або неповним декларуванням таких операцій у поданих звітах. Друга категорії - це спори по суті, стосуються дотримання платниками принципу «втягнутої руки».

Всі перші перевірки у сфері трансфертного ціноутворення стосувалися процедурних моментів, такі категорії справ найбільше представлені в реєстрі судових рішень. За підсумками близько 40% від загального числа податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення платники податків сплатити штрафи і подали повторно звіт, а інша частина - це не узгоджені контрольовані операції, що оскаржуються в судах, зараз таких нараховується близько 240-270 спорів, розглянутих судами різних інстанцій.

На сьогоднішній день не зважаючи на величезне навантаження суддів Верховного Суду України, що пов'язано з реформами судової системи, є

рішення по спрам у сфері трансфертного ціноутворення, що створює можливість ознайомитися з правовою позицією Верховного Суду України з питання визнання окремих господарських операцій контрольованими, що стали обов'язковими для врахування як судами нижчих інстанцій так й контролюючими органами.

Ми бачимо що у процедурних справах судові рішення виносяться як на користь платників, так і на користь контролюючих органів, то у цій категорії справ поки тенденція на користь платників податків. Такі справи розглянуті в основному судами першої та другої інстанцій та по суті жодна справа не розглянута.

Варто зазначити, що спори у сфері трансфертного ціноутворення найбільш «дорогі». Наприклад: спори першої категорії про неподання звітів про контрольовані операції, то штрафна санкція тут - одна із найбільших в податковій сфері, пов'язаних з подачею звітності та складає 300 прожиткових мінімумів працездатних громадян. Друга категорія справ в яких суми донарахувань з податку на прибуток підприємств значно вище, ніж просто штрафна санкція. Зокрема за результатами однієї перевірки платнику податків було зменшено збитків на 1,6 млрд. грн. та донараховано 56 млн. грн. податку. В іншому випадку компанії за результатами аудиту з трансфертного ціноутворення було зменшено збитків на 156 млн. грн. та донараховано 38 млн. грн. податку на прибуток.

Справи другої категорії складні, оскільки судова практика ще не напрацьована. До прикладу триває суд, який почався ще у 2016 році і до сих пір він ще не пройшов суд першої інстанції. Звичайно, розгляд такої справи дорогий, з точки зору оплати послуг адвокатів, а також репутаційних чи інших ризиків для платника. Тому для компаній вигідніше дотримуватися заздалегідь правила трансфертного ціноутворення, аніж потім переходити на етап аудита, після судового оскарження.

Основна проблема значної кількості «технічних» справ є неоднозначне застосування нормативно-правових актів. Приміром, якщо аналізувати

ст. 39 ПКУ, то в її пункти і підпункти протягом 6 років внесено більше 80 змін, а перелік низькоподаткових юрисдикцій змінювався 6 разів. Найбільш проблемним був 2015 рік, в якому діяли аж 3 редакції переліку такого переліку. Звідси біля 40 справ, які стосуються правомірності включення контрольованих операцій із контрагентом із Грузії, з ОАЕ, Австрії, Швейцарії. Тому, що ці країни у 2015 році у двох списках були, а в третьому були відсутні. Або навпаки – у двох їх немає, у третьому вони є. Варто зазначити про схожу ситуацію і у 2018 році [30].

Варто зазначити, що після змін до переліку низькоподаткових країн, стабільність гарантується тільки щодо включення країни до списку (контрольованими операції будуть визнаватися тільки з 1 січня наступного року, після року включення), але от про виключення країни зі списку нічого не сказано. Виходячи з такого юридичного формулювання вийшло, що виключення країни зі списку діє з того моменту, коли фактично нормативний документ набирає сили. З урахуванням визначених ПК України критеріїв для віднесення держав та територій до «низько податкових» юрисдикцій, цей перелік не може бути статичним (незмінним), оскільки законодавство змінюється не лише в нашій країні, а й в інших країнах. Багато країн, які раніше розглядалися, як сприятливі для укриття грошей та ведення безподаткового бізнесу, - вимушено змінюються під тиском світової спільноти і ОЕСР, в тому числі і приєднуються до міжнародних конвенції по обміну податковою інформацією та змінюють своє законодавство, що потребує їх виключення зі списку.

За нормою ст.39 ПК України 2013-2014 рр. років до вище зазначеного списку повинні були включатися тільки країни, у яких ставка податку на прибуток на 5 мінімальних пунктів нижче аніж в Україні. Це виявилось не дієвим, так як у деяких країнах ставка такого податку була досить висока, однак пільгові податкові режими, які діяли у цих країнах дозволяли мінімізувати таку ставку до 3-4%, а інколи й зовсім не платити корпоративний податок.

Більшість спорів 2015 року стосуються включення чи виключення країн зі списку. При цьому постанова Верховного Суду з цього приводу досить чітко

говорить, що незалежно від того, на момент подачі звітності країна знаходиться чи не знаходиться у списку, якщо на момент здійснення операції з нею визнавались контрольованими, то і платник зобов'язаний подати за цими операціями звіт. У цій категорії спорів не йдеться лише про первинні документи, а йдеться про документацію, якою платник податку обґрунтовує економічний і функціональний аналіз, яким чином він визначає методи, якими він визначає принцип відповідності витягнутої руки. Водночас, як правило, він має роз'яснити суду якісь складні з точки зору юриста, економічні розрахунки (операційного доходу, нарахування рентабельності). У свою чергу податковий орган має підтвердити, яким чином були сформовані критерії і яку вибірку було зроблено.

Питання доказової бази у спорах трансфертного ціноутворення щодо економічного обґрунтування своєї позиції є одним із головних і найскладніших. Платник податків, який готує документацію з трансфертного ціноутворення має навести обґрунтування своєї позиції щодо дотримання принципу «витягнутої руки» в контрольованих операціях. Потім уповноважений орган з податкової перевірки повинен обґрунтувати власну позицію і підібрати докази, котрі будуть відповідати нормам законодавства і зрозумілі суду. На відміну від інших податкових перевірок для цієї категорії справ на перше місце виходять не чисто правові знання норм законодавства, бухгалтерського обліку, наявність та дослідження первинних документів, а в більшій мірі фаховий фінансовий та економічний аналіз діяльності платника та контрольованої операції, пошук співставних операцій, компаній.

На сьогоднішній день гостро стоїть питання готовності судів розглядати вище зазначену категорію справ, та оцінювати проведені сторонами спору функціональний аналіз та економічні дослідження. Треба відзначити, що судові справи у сфері трансфертного ціноутворення є дуже складними та довготривалими в усіх країнах світу.

Вважаємо за доцільне розглянути декілька актуальних рішень по справах у сфері трансфертного ціноутворення.

Верховний Суд у постанові від 18.06.2019 р. у справі 808/411/18 підтримав позицію позивача та судів першої й апеляційної інстанцій [31].

Ухвалюючи судові рішення, суди зосереджували увагу на тому, що податковий орган неправильно провів зіставлення комерційних і фінансових умов операцій, неправильно застосував метод визначення ціни контрольованих операцій, що призвело до протиправного зменшення підприємству від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, що, своєю чергою, указує на необґрунтованість висновку в акті перевірки щодо завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, у частині зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Предметом розгляду в цій справі є перевірка податковим органом контрольованих операцій позивача щодо експорту олії соняшникової нерафінованої українського походження шляхом зіставлення комерційних і фінансових умов операцій із контрагентами-нерезидентами, зареєстрованими в державах, які входили до Переліків держав (територій), затверджених розпорядженнями Кабміну від 25.12.2013 р. № 1042-р, від 14.05.2015 р. № 449-р, від 16.09.2015 р. № 977-р (чинними в періодах здійснення контрольованих операцій), що надалі стало підставою для прийняття контролюючим органом спірного податкового повідомлення-рішення в частині зменшення суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток [33].

Верховний Суд, як і суди попередніх інстанцій, установив дотримання позивачем визначених чинним законодавством умов здійснення в період перевірки контрольованих операцій та відповідність застосованої під час здійснення контрольованих операцій ціни рівню звичайних (ринкових) цін на підставі дослідження долучених до матеріалів адміністративної справи копій документів із трансфертного ціноутворення про контрольовані операції з контрагентами-нерезидентами, які під час перевірки надав позивач і вивчав контролюючий орган. За результатами дослідження первинних документів встановлено, що позивач, укладаючи міжнародні контракти, чітко визначав зі

своїми контрагентами ціни на умовах поставки СРТ (порт), але з урахуванням того, що в офіційних джерелах міститься інформація про вартість товару на умовах поставки FOB – борт судна, а також у документації з трансфертного ціноутворення за звітні періоди 2013 – 2015 роки у разі коригування та проведення порівняння умов контрольованих операцій рівню звичайних (ринкових) цін правильно враховував витрати на перевалку, що входить до ціни товару на умовах поставки FOB згідно з правилами Інкотермс-2010.

Між сторонами в справі немає розбіжностей щодо підходу позивача до використання ціни з офіційних джерел для цілей трансфертного ціноутворення, тобто з урахуванням умов доставки до порту і водночас витрат стивідорних компаній, що включають: вантажно-розвантажувальні роботи, приймання й обслуговування вантажів, надалі завантажених на судно, транспортування, здійснення контролю якості, проведення інспекцій супутніх експедиторських послуг тощо.

Суди підтримали позицію підприємства й підтвердили, що дії позивача повністю узгоджуються з положеннями Інкотермс-2010, згідно з якими продавець зобов'язаний поставити товар в узгоджену дату чи в межах узгодженого періоду та в спосіб, що відповідає звичаям порту.

За умовами цих Правил продавець зобов'язаний сплатити всі витрати, пов'язані з товаром до моменту його постачання, виконанням необхідних для експорту митних формальностей, перевірками товару (наприклад, перевіркою якості, розмірів, ваги, кількості), а також витратами на будь-яку передвідвантажувальну інспекцію, яку вимагає орган влади країни експорту.

Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій про те, що відповідач безпідставно не взяв до уваги отриману від стивідорної компанії інформацію про вартість комплексної ставки перевалки товарів на морський транспорт, яку сплачував покупець товару під час проведення контрольованих операцій, і про вартість фактично зазнаних додаткових експедиторських витрат покупцем, сплачених у разі завантаження товару на борт судна, унаслідок чого під час коригування цін податковий орган помилково завищив мінімальне

значення ринкового діапазону ціни, що призвело до завищення доходів, які враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток щодо відносин позивача з контрагентами.

Однією із найгучніших справ є справа № 817/1737/17. Це пов'язано з тим, що загальна сума податкових повідомлень-рішень, які оскаржуються в рамках цієї справи, перевищує позначку 1,5 мільярда гривень. Також ця справа дуже схожа із справами № 826/17841/17, № 818/1786/17, № 826/14873/17 та № 812/1514/18, загальна сума оскаржуваних податкових повідомлень-рішень в яких перевищує 2 мільярда гривень.

9 жовтня відбувся розгляд справи № 817/1737/17 у касаційній інстанції, у результаті якого Верховний Суд підтримав позицію контролюючого органу. На момент написання цієї роботи в реєстрі судових рішень був відсутній текст постанови Верховного Суду. Однак ми вважаємо за необхідне детальніше розглянути деякі спірні питання в межах цієї справи, оскільки вона ймовірно буде основою для рішень в інших справах.

Відповідно до доступних текстів судових рішень в Єдиному державному реєстрі судових рішень, платник податків здійснював контрольовані операції з імпорту природного газу та експорту мінеральних добрив у 2013 - 2014 роках. У рамках свого аналізу платник податків застосував метод порівняльної неконтрольованої ціни для імпортних операцій, а для експортних операцій - метод чистого прибутку. Контролюючий орган, своєю чергою, не погодився з таким аналізом, з огляду на те, що в рамках аналізу імпортних операцій як зіставні було обрано контрольовані операції. Таким чином, на думку контролюючого органу, застосування методу неконтрольованої порівняльної ціни є неможливим. Як результат, контролюючий орган застосував метод чистого прибутку.

Як аргументацію неможливості застосування контрольованих операцій як зіставних контролюючий орган використав інформацію з Настанов ОЕСР. Відповідно до Настанов ОЕСР метод порівняльної неконтрольованої ціни - це метод трансфертного ціноутворення, заснований на порівнянні ціни в рамках

контрольованої операції із ціною в рамках співставної неконтрольованої операції за однакових обставин. Таким чином, контролюючий орган довів, що оскільки українське податкове законодавство у сфері трансфертного ціноутворення будується на основі Настанов ОЕСР та оскільки починаючи з 2015 року стаття 39 ПК України вже передбачає заборону застосування контрольованих операцій як зіставних, така заборона мала на увазі і у 2013 - 2014 роках [3].

На наш погляд, такі висновки доволі суперечливі, оскільки відповідно до Настанов ОЕСР неконтрольовані операції - це операції між незалежними одне від одного підприємствами. Тобто контрольованими операціями вважаються виключно операції, які здійснюються між компаніями групи (зокрема, у транснаціональних компаніях), які прямо чи опосередковано володіють чи впливають на діяльність іншої компанії. А оскільки в межах зазначеної справи обрані платником податків зіставні операції відбувались між непов'язаними особами, а саме з резидентами «низькоподаткових» юрисдикцій, то в розумінні Настанов ОЕСР такі операції не є контрольованими. При цьому, як вбачається з рішення апеляційного суду, у контролюючого органу були також аргументи щодо незіставності таких операцій для застосування методу порівняльної ціни у зв'язку із різними обсягами операцій. Наразі невідомо, які саме аргументи були вирішальними для Верховного Суду.

В рамках частини експортних операцій контролюючий орган навпаки не погодився з методом чистого прибутку та стороною, що досліджується, і, своєю чергою, застосував метод порівняльної неконтрольованої ціни. Варто зазначити, що відповідно до законодавства, чинного на момент здійснення контрольованих операцій, контролюючий орган повинен застосовувати той самий метод, що і платник податків, якщо не доведено, що обраний платником податків метод не дає змогу правильно визначити ціну контрольованої операції. Однак у межах зазначеної справи, як вбачається із загальнодоступних рішень судів першої та другої інстанцій, головними аргументами податкового органу проти методу чистого прибутку були пріоритетність методів та неможливість виділення операційного прибутку за кожною контрольованою операцією у сторони, що

досліджується, а саме у контрагента-нерезидента. При цьому, як зазначено в судовому рішенні першої інстанції, контролюючий орган не довів, що обраний платником податків метод не дає змогу правильно визначити ціну контрольованої операції. А в рішенні другої інстанції зазначається виключно аргумент щодо пріоритетності методів.

В іншій схожій справі (справа № 804/2869/18) апеляційний суд дійшов висновку, що посилення контролюючого органу на використання методу порівняльної неконтрольованої ціни як більш пріоритетного не позбавляє права платника використати інший метод, оскільки прямої заборони законодавством не передбачено.

На практиці деякі платники податків умисно ігнорують використання більш пріоритетних методів на користь методу чистого прибутку з метою аналізу не ціни контрольованої операції, а рентабельності. Така практика виникла через те, що під час розрахунку показника рентабельності платник податків має можливість трохи «відкоригувати» свій показник під діапазон рентабельності зіставних компаній. Тому така позиція контролюючих органів щодо пріоритетності методу порівняльної неконтрольованої ціни є зрозумілою. Однак, на наш погляд, необхідно враховувати особливості кожної контрольованої операції окремо, а не виключно посилатися на пріоритетність методів.

При цьому аргумент про неможливість виділення операційного прибутку за кожною контрольованою операцією у сторони, що досліджується, а саме у контрагента-нерезидента, є обґрунтованим. Однак контролюючий орган також використав повну фінансову інформацію контрагента-нерезидента для розрахунку показника рентабельності в рамках імпорتنих операцій.

На прикладі цих справ можна зробити висновок, що платники податків мають ретельно аналізувати можливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, методу «витрати плюс» та методу ціни перепродажу перед тим, як обрати метод чистого прибутку. Повний аналіз, включаючи

причини відхилення зазначених методів, має бути відображено в документації з трансфертного ціноутворення.

Як відомо, трансфертне ціноутворення не є точною наукою, тому в цих справах завжди будуть аргументи як на користь контролюючих органів, так і на користь платника податків. Враховуючи численні зміни до законодавства у сфері трансфертного ціноутворення та його недосконалість, не завжди легко розібратися зі справами з трансфертного ціноутворення. Актуальна судова практика свідчить, що платникам податків і контролюючим органам необхідно більш ретельно працювати з доказовою базою. Але ми впевнені, що із часом всі суб'єкти судового процесу напрацюють досвід і судові рішення будуть завжди справедливими, об'єктивними та обґрунтованими.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене нами дипломне дослідження на тему «Правове регулювання податкового контролю трансферного ціноутворення в Україні» дало можливість сформулювати наступні загальні висновки до роботи:

1. Сутність податкового контролю трансфертного ціноутворення полягає у здійсненні податковими органами цілісної системи адміністративно-правових заходів, спрямованих на забезпечення дотримання принципу «витагнутої руки» та належного виконання податкових зобов'язань тією категорією платників податків, які в своїй господарській діяльності використовують трансфертне ціноутворення.

2. Ідея державного регулювання трансфертного ціноутворення правовими методами полягає в обмеженні свободи сторін визначати договірну ціну, яка б дозволяла розмивати базу оподаткування за рахунок маніпулювання цінами. При здійсненні правового регулювання трансфертного ціноутворення держава повинна виходити з принципу збалансованості між публічним та приватним інтересом. Метою публічно-правового регулювання трансфертного ціноутворення є оподаткування прибутку того платника податків, який реально

отримав відповідний фінансовий результат або який би мав право на його отримання за відсутності мотивів щодо мінімізації бази оподаткування.

3. Процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення – це нормативно закріплені процесуальні алгоритми дій уповноважених органів, які визначають підстави та порядок здійснення контрольних заходів з метою встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також виявлення та усунення відхилень від даного принципу. До методів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні пропонуємо відносити:

- спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції);
- аналіз звітів про контрольовані операції;
- аналіз документації з трансфертного ціноутворення;
- аналіз будь-яких інформаційних джерел, які дозволяють перевірити контрольовані операції;
- опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків;
- стимулювання до самостійного коригування цін контрольованих операцій і сум податкових зобов'язань – здійснюється шляхом роз'яснення платнику податків допущених порушень і необхідності їх усунення (даний метод застосовується до моменту призначення податкової перевірки).

4. Станом на 1 вересня 2019 року в Україні не сформовано усталеної судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення. Наявна судова практика характеризується різними підходами до одного і того ж питання. Останнє обумовлюється наступними об'єктивними факторами:

- інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений в Україні 1 вересня 2013 року;
- національне законодавство у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно динамічним – з моменту

впровадження і до 1 січня 2018 року положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення п'ять разів зазнавали істотних змін;

- податкові перевірки контрольованих операцій були розпочаті в Україні тільки з 1 жовтня 2014 року;

- тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» може сягати 18 місяців, а в окремих випадках даний строк може бути додатково збільшеним на 12 місяців;

- предмет податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно складним для суддів, оскільки перебуває на межі юридичного, економічного, фінансового та бухгалтерського аналізу.

5. До основних напрямів вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні вважаємо за необхідне віднести наступні:

- імплементація розробленого ОЕСР і G20 Плану BEPS, який на сьогодні є найкращим алгоритмом вирішення проблеми розмиванням транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування;

- приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів (впровадження Стандарту CRS і Стандарту CbCR);

- підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДФС України шляхом створення єдиної автоматизованої системи, яка буде автоматично здійснювати зіставлення показників податкової, митної та фінансової звітності платника податків та формувати реєстр платників податків, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення;

- підвищення професійної кваліфікації працівників ДФС України;

- розвиток податкового інформування та консультування платників податків, головна ідея якого зводиться до сприяння і стимулювання платників податків добровільно виконувати свої податкові обов'язки.

Підсумовуючи все вищевикладене, очевидно, що зміни, які тягне реалізація навіть Мінімального стандарту заходів Плану BEPS, є системними, і бізнесу доведеться стикнутись із суттєвими результатами так званої деофшоризації. Ті міжнародні групи компаній, які врахують нововведення і своєчасно перебудуються під нові потреби сучасних міжнародних податкових норм, зможуть й надалі успішно функціонувати. Проте такий тип бізнесу, що матиме за мету виключно мінімізацію податків, неминуче очікує забуття.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96 // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30..
2. Податковий кодекс України: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI// Голос України. – 2010. – № 6.
3. 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.
4. 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, ст. 190.
5. Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму / Департамент фінансових розслідувань Державна служба фінансового моніторингу України. – К. – 2012. – 68 с. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.sdfm.gov.ua/content/file/site_docs/2012/20121228/2012_27_12_2012.pdf.
6. Вакульчик О.М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення / О.М. Вакульчик, О.В. Рябич// Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2014. – №1. – С.10-
7. Жернаков, М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2015 . – 285 с
8. Жернаков, М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2015 . – 285 с
9. Искра В.В. Налоговый контроль: формы и методы проведения. -СПб.: Питер. - 2001.-182 с.
10. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні / Т.М. Карнаух // Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. – 2015. – Т. 168. – С. 120-124.

11. Кравцова Т.М. Організаційно-правові проблеми здійснення податкового контролю в Україні // Вісник Національного Університету Внутрішніх справ. Вип. 21. ч.2. -Харків. -2003. -С.213-218.
12. Макаренко А.П. Рациональное оподаткування та його принципи в ринковій економіці / А.П. Макаренко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2: Т.1. – С.329-336.
13. Марченко В.Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: дис. канд. юрид наук: 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович; Національний університет Державної податкової служби України. – Ірпінь, 2009. – 212 с.
14. 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>.
15. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 288 с.
16. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России / А.В. Перов. – М.: Юристъ, 2000. – 518 с.
17. Постанова Верховного Суду від 23.01.2018 р. у справі № №9901/1367/18, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78568871>
18. Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 р. у справі № 820/19845/14, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
19. Постанова Верховного Суду від 28.08.18 р. у справі № 804/19780/144 , URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/22585145>
20. Пришва Н.Ю. Правові засади здійснення контролю за сплатою обов'язкових платежів // Вісник КНУ ім. Т.Г. Шевченка.- Вип. 52-53.-2003
21. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис... канд. юрид. наук. 12.00.07 / Національна юрид.акад.України. -Х.,
22. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22008/15, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>

23. Ухвала Вишого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22019/15, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
24. Ухвала Вишого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22022/15, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
25. Ухвала Вишого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22131/15, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
26. Ухвала Вишого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22012/17, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
27. Ухвала Вишого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22041/16, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77891258>
28. Фінансове право України: Підручник / Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, І.Є.Криницький; За ред. М.П.Кучерявенка. - К.:Юрінком Інтер, 2004. - 320 с.
29. 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.
30. Buckley P.J. Incentives to transfer profits: a Japanese Perspective, Appl. Economics. L., 2001. Vol.33. No15.
31. McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division FAD IMF Washington, D.C., 1995.
32. Ruehl C., Schaffer M. Transfer Pricing and Calculating GDP // The St. Petersburg Times, 2004. 2 Febr.
33. 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.
34. Velloso F.C., Muller Brigagao GA. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992.
35. Постанова Верховного Суду від 28.08.18 р. у справі № 804/19780/144 , URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/22585145>
36. Постанова Верховного Суду від 23.01.2018 р. у справі № №9901/1367/18, URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78568871>

37. Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 р. у справі № 820/19845/14,
URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>
38. Постанова Верховного Суду від 12.06.2018 р. у справі № 820/19625/15,
URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>
39. Постанова Верховного Суду від 24.01.2019 р. у справі № 820/22845/15,
URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>
40. Постанова Верховного Суду від 30.05.2018 р. у справі № 820/19845/16,
URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>
41. Постанова Верховного Суду від 27.08.2018 р. у справі № 820/19845/16,
URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>
42. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 30.08.2016 року у справі №826/22028/15, URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77891258>