

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С.І.Юрія

МУДРИК Альона Миколаївна

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В
ОПОДАТКУВАННІ

спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-професійна (наукова) програма «Фіскальне адміністрування»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ФФАМ-21
Мудрик Альона Миколаївна

підпис

Науковий керівник:
д.е.н., доцент
Маршалок Т.Я.

підпис

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри

підпис

ЗМІСТ

ВСТУП

1. СУТНІСТЬ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

- 1.1 Поняття та економічна сутність трансферного ціноутворення.....6
- 1.2. Нормативно-правове регулювання трансферного ціноутворення.....18
- 1.3. Світовий досвід регулювання процесів трансфертного ціноутворення.....21

2. АНАЛІЗ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

- 2.1. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності та контрольованих операцій в Україні.....35
- 2.2. Аналіз ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.....43

3. КОНТРОЛЬОВАНО-ПЕРЕВІРОЧНІ АСПЕКТИ У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ

- 3.1. Проблеми вдосконалення методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення.....52
- 3.2. Керівні принципи ОЕСР з трансфертного ціноутворення.....57

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

В умовах стрімкої інтеграції України у світовий фінансово-економічний простір ставиться мета застосування нових підходів до управління фінансових, інформаційних та матеріальних ресурсів, заснованих на податкових перевітках і застосуванні трансфертного ціноутворення. Політика трансфертного ціноутворення є ефективним механізмом контролю компанії, коли необхідно оптимізувати ситуацію фінансові результати та в умовах децентралізації.

Актуальність обраної теми також визначається гострою необхідністю аналізу характеристик трансфертного ціноутворення в контексті економічного розвитку України. Погіршення платіжного балансу може бути прямим наслідком маніпулювання трансфертним ціноутворенням, потенційно стримуючи економічний розвиток держави. Глибокий та всебічний аналіз процесу трансфертного ціноутворення дозволяє сформулювати відповідні рекомендації для зовнішньоекономічної політики держави.

Учасники однієї транснаціональної корпорації або промислово-фінансової групи є взаємопов'язаними особами і мають інструменти для виведення капіталу не тільки за рамки компанії, а й держави. З одного боку, створення такої компанії має багато переваг. Зокрема, наявність ресурсів для активного виробництва, інновацій, торговельної та інвестиційної діяльності тощо. З іншої сторони, таким суб'єкам ринку механізм трансфертного ціноутворення дає можливість виводити капітал з національної економіки в країну з «низькоподатковою юрисдикцією», суттєво зменшуючи базу оподаткування податком на прибуток підприємств. Поряд з цим стоїть питання державного контролю за діяльністю таких компаній.

Питання трансфертного ціноутворення недостатньо вивчені в сучасних реаліях в Україні, незважаючи на інтенсивні дослідження в іноземних виданнях та багаторічну практику за кордоном. Встановлення внутрішніх цін за принципом «витагнутої руки» (arm's length principle) задовольняє інтереси розвитку національної економіки, а тому є важливим формування механізмів

його національного регулювання, необхідні детальні дослідження як теоретичних, так і практичних аспектів.

Крім того, комплексний аналіз системи трансфертного ціноутворення дає можливість державі формувати ефективну зовнішньоекономічну політику та покращити економічні показники.

Для досягнення поставлених цілей необхідно вирішити наступні завдання, які й визначають структуру роботи:

- визначити та узагальнити конкретні функції механізмів трансфертного ціноутворення, уточнити їх економічний зміст, внутрішню структуру та функції, класифікувати трансфертне ціноутворення;
- проаналізувати структуру та основні завдання фінансової системи, визначити місце в ній механізму трансфертного ціноутворення, спрямованість і характер його зв'язку з іншими структурними елементами системи.;
- дослідити основні тенденції розвитку світової наукової думки у сфері трансфертного ціноутворення, визначити та узагальнити їх спільні риси та відмінності;
- провести порівняльний аналіз трансферного ціноутворення в горизонтально та вертикально інтегрованих в умовах відсутності та наявності податків і митних зборів з метою виявлення напрямів переведення фінансових активів та можливостей підвищення прибутку, визначення на цій основі потенційних стратегій реалізації політики трансферного ціноутворення;
- проаналізувати політику трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і визначити та систематизувати фактори, які можна використовувати в процесі моделювання.

Трансфертне ціноутворення вже давно є предметом досліджень. Одну з перших праць на цю тему опублікував Е. Шмаленбах у 1908 році. Серед інших науковців дослідниками трансфертного ціноутворення є С. Лолл, Л. Нікельс, І.Сичевський, М. Мішин, К. Еммануель, Л.Жердецька, О. Кавтиш, А.Сабадир, О. Клименко, П.Кричун, Т.Тищук ; А. Мельник, С. Борковський, М. Кент, Р. Файншрайбер ; П. Баклі, Р. Тенг тощо.

Метою дипломної роботи є надання пропозицій щодо удосконалення податкового аудиту трансфертного ціноутворення на основі зарубіжного досвіду.

Об'єктом роботи є контрольовані операції.

Предметом роботи є теоретичні, методичні та практичні аспекти податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення визначених у роботі завдань було застосовано загальнонаукові та специфічні економічні методи дослідження, а саме: аналізу та синтезу; графічний; узагальнення.

Структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури (30 джерел) і додатків. Основний зміст роботи викладено на 63 сторінках. Загальний обсяг роботи становить 72 сторінки.

1.СУТНІСТЬ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Поняття та економічна сутність трансферного ціноутворення

Відповідно до українського законодавства, трансфертне ціноутворення – це продаж товарів або послуг взаємозалежними особами за внутрішньою ціною підприємства, що відрізняється від ринкової.

Таке ціноутворення дозволяє перерозподіляти валовий прибуток на користь тих, хто знаходиться в країнах з нижчими податками. Це найпростіший і найпоширеніший міжнародний податковий план, спрямований на мінімізацію податків, які підлягають до сплати. Трансфертне ціноутворення знаходиться під контролем державних фіскальних органів.

Трансфертне ціноутворення можна використовувати як метод розподілу прибутку для віднесення чистого прибутку (або збитку) транснаціональної корпорації до оподаткування до країн, де вона веде бізнес. Результати трансфертного ціноутворення встановлення цін між підрозділами підприємства.

Трансфертне ціноутворення на міжнародному рівні має податкові переваги, але контролюючі органи не сприймають використання трансфертного ціноутворення для ухилення від сплати податків. Транснаціональним корпораціям законодавчо дозволено використовувати метод трансфертного ціноутворення для розподілу доходів між різними дочірніми та афілійованими компаніями, які є частиною материнської організації . Однак компанії іноді також можуть використовувати (або зловживати) цією практикою, змінюючи свій оподатковуваний прибуток, таким чином зменшуючи свої загальні податки. Механізм трансфертного ціноутворення — це спосіб, за допомогою якого компанії можуть перекласти податкові зобов'язання в юрисдикції з низькими податковими витратами.

Міжнародне податкове законодавство регулюється Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) , а аудиторські фірми в кожному міжнародному регіоні відповідно перевіряють фінансову звітність.

Ефективність трансфертного ціноутворення залежить від використовуваних методів і принципів. Отже, основою трансфертного

ціноутворення є принцип «вितягнутої руки», як він відомий у всьому світі. Цей принцип передбачає, що ціна, погоджена в угоді між двома пов'язаними сторонами, має бути такою ж, як ціна, узгоджена в порівнянній угоді між двома непов'язаними сторонами.

Принцип «вितягнутої руки» погодили всі країни-члени ОЕСР і прийняли як об'єктивне керівництво для використання транснаціональними компаніями та податковими адміністраціями в міжнародному оподаткуванні. Його мета полягає в тому, щоб уникнути розмивання бази оподаткування або переведення прибутків до юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування.

Коли непов'язані компанії здійснюють операції одна з одною, ринкові умови зазвичай визначають умови комерційних і фінансових відносин (наприклад, ціну переданих товарів або наданих послуг). Однак, коли транзакції відбуваються між пов'язаними компаніями, зовнішні ринкові умови можуть не впливати безпосередньо на ціни через корпоративну синергію, ефект масштабу чи податкове планування.

Як наслідок вищесказаного, при аналізі операцій, здійснених пов'язаними компаніями, необхідно оцінювати наступні моменти:

- Договірна ціна товару та/або послуги
- Націнка, отримана при купівлі та продажу товарів та/або послуг
- Використані активи та прийняті ризики
- Узгоджені умови угод.

Оцінка здійснюється за допомогою порівнянного аналізу з економічної та юридичної точок зору, щоб перевірити, чи дотримуються пов'язані компанії принципу «вितягнутої руки». Іншими словами, переконатися, що пов'язані компанії узгоджують свої операції так, як це робили б незалежні компанії за порівнянних обставин.

Для вибору методу розрахунку трансфертної рекомендується згрупувати та визначити класи трансфертних цін відповідно до групових ознак. Це пояснюється тим, що саме класифікація дозволяє всебічно оцінити ситуацію та вибрати найбільш відповідний метод трансфертного ціноутворення.

Трансфертні ціни зазвичай класифікуються за наступними критеріями:

- вид об'єкта ціноутворення - трансфертні ціни на товари, послуги та фактори виробництва;
- форма об'єкта ціноутворення - трансфертні ціни на матеріальні та нематеріальні активи;
- метод установлення – ринкові, розрахункові та договірні трансфертні ціни;
- мета використання - внутрішні і зовнішні трансфертні ціни;
- залежно від центру відповідальності – трансфертне ціноутворення всередині підприємства, між виробничими підрозділами та всередині концернів.

Найважливішим в класифікації трансфертного ціноутворення є можливість їх потенційного застосування. Виходячи з чого, трансфертні ціни можна класифікувати наступним чином. (таблиця 1.1.)

За видом об'єкта	Трансфертні ціни на товари або послуги
За видом суб'єкта	- Ціни, які встановлюються продавцем, покупцем чи державою; - Замовником або виконавцем; - Постачальником або споживачем.
За формою об'єкта трансфертного ціноутворення	Трансфертні ціни на матеріальні або нематеріальні активи, або послуги
За міждержавним розподілом	Імпортні та експортні трансфертні ціни
За методикою розрахунку	Трансфертні ціни, які розраховані витратним або ринковим методом

Таблиця 1.1.Класифікація трансфертних цін

Обравши відповідний метод трансфертного ціноутворення, керівництво може приймати ефективні рішення, служити інформаційною базою для прийняття рішень, підвищувати автономію кожного структурного підрозділу (чи окремої компанії в холдинговій структурі), визначати вплив кожного підрозділу організації компанії.



Рис. 1.2. Підходи до формування трансфертних цін

Встановлення трансфертних цін можна розглянути через наступні підходи (рис. 1.2.) :

1. Витратне трансфертне ціноутворення.
2. Ринкове трансфертне ціноутворення.
3. Експертний підхід до трансфертного ціноутворення.
4. Договірне трансфертне ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення слід аналізувати з кількох аспектів, враховуючи загальну собівартість виробництва, граничні витрати, на основі аналізу точки беззбитковості та встановлення нормативних показників.

Витратний метод, який розглядає загальну собівартість продукції, базується на визначенні повної собівартості, яка включає як змінні, так і постійні витрати. Головною перевагою цього методу є найбільш повне віднесення витрат на ціну товару. Основний недолік пов'язаний з тим, як постійні витрати були розподілені на витрати виробництва. Цей розрахунок можна зробити різними способами. Постійні витрати можна віднести до змінних витрат, витрат на сировину, витрат на робочу силу, собівартість та до інших витрат. Зі

застосуванням різних підходів в результаті отримуємо різну вартість і, отже, різні ціни.

Аналогічно можна розглянути розподіл загальновиробничих витрат.

Витрати центрів відповідальності складаються з різних за економічним змістом витрат і, відповідно, включаються до різних статей калькуляції собівартості продукції. Це призводить до необхідності регламентованої систематизації послідовності формування витрат центрів відповідальності. Організація зведеного обліку витрат за центрами відповідальності залежить від того, чи є продукція конкретного підрозділу готовою для підприємства чи напівфабрикатом. На готову продукцію та надані послуги необхідно відносити максимум витрат, а на напівфабрикати - лише прямі витрати, інакше при узагальненні собівартості відбудеться перерахунок.

Незважаючи на очевидні недоліки, цей метод виявився успішним при ціноутворенні нових товарів, які не мають аналогів у світі і не створюють проблем в умовах гострої цінової конкуренції з високими витратами виробництва.

Метод граничних витрат запропоновано для врахування тільки таких витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені на виробництво даного виду продукції. При цьому до граничних витрат додається певна надбавка – прибуток. Постійні витрати відшкодовуються з різниці між сумою цін реалізації та змінними витратами на виробництво продукції. Ця різниця є маржинальним, або граничним прибутком.

Метод розрахунку ціни на основі аналізу точки беззбитковості заснований на визначенні ціни, яка забезпечить планований розмір прибутку, та визначенні точки беззбитковості. Щоб визначити суму необхідного прибутку, підприємству необхідно знайти оптимальну кількість продукції для виробництва. Для цього компанія розглядає різні варіанти цін на продукцію і порівнює їх з обсягом виробництва та можливим прибутком. У точці беззбитковості сума прибутку дорівнює нулю.

Основним недоліком методу визначення цін на основі аналізу беззбитковості є те, що не враховується зв'язок між ціною товару та фактичним попитом.

Використання компаніями внутрішніх цін на основі нормативних витрат може перешкоджати ефективності роботи підрозділів з моменту впровадження компанією нових стандартів для створення, а не з моменту, коли інновація потребує впровадження.

Модифікацією витратного методу ціноутворення є внутрішні ціни з надбавкою на прибуток. У цій формі внутрішні ціни структуровані ближче до ринкових.

Основний негативний вплив, властивий усім варіаціям методу внутрішнього ціноутворення, полягає в тому, що бізнес-одиниці не мають стимулу знижувати ціни.

З теоретичного погляду оптимальним визначається варіант ціноутворення на базі граничних витрат. Особливо це стосується підприємств з капіталомістким виробництвом. Однак на практиці він використовується дуже не часто.

Наступний підхід (ринковий) досить популярний при визначенні трансфертних цін. Вважається, що такі ціни на продукцію та послуги звичайно ведуть до оптимальних рішень, сприяють досягненню цілей підприємства в цілому. Використання ринкових цін як трансфертних підходить до концепції побудови обліку за центрами відповідальності.

Фактичне (експертне) трансфертне ціноутворення – це процес установлення трансфертних цін на основі експертних думок керівництва компаній. Такий підхід вважається дуже суб'єктивним і викликає сумнів щодо доцільності його використання в реальній діяльності підприємств.

Застосування цього методу реалізується з урахуванням не тільки економічно обґрунтованої і бажаної націнки, а й цілей і специфіки роботи підприємства, які сприяють максимізації прибутку в цілому.

Що стосується внутрішніх цін, які формуються за контрактами, на практиці суб'єкт господарювання враховує внутрішні відносини та визначає ціни на основі прямих усних або письмових домовленостей між контрагентами.

Варто відзначити особливий суб'єктивізм договірного підходу до встановлення внутрішніх цін, оскільки вибір необхідної ціни буде сильно залежати від особистих якостей керівника переговорного підрозділу. Крім того, як і будь-яка форма прийняття рішень щодо контрактів, процес визначення внутрішніх контрактних цін є тривалим процесом, який несе в собі ризик значних втрат часу та конфліктних ситуацій між керівниками підрозділів.

Закон України передбачає застосування центральним органом податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та системи заходів щодо встановлення цінової відповідності операцій між сторонами за ринковими цінами. Відповідно до цього закону, можуть застосовуватися такі методи трансфертного ціноутворення:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) - порівнює ціни та умови продуктів або послуг у контрольованій операції з умовами неконтрольованої операції між непов'язаними сторонами. Щоб провести таке порівняння, метод вимагає так звані порівняльні дані. Операції повинні бути надзвичайно схожими, щоб вважатися порівняними за цим методом. ОЕСД рекомендує використовувати цей метод. Це вважається найефективнішим і надійним способом застосування принципу витягнутої руки до контрольованої операції. Тим не менш, ідентифікувати операцію, яка належним чином порівнюється з контрольованою, про яку йде мова, може бути дуже складно. Ось чому метод порівняльної неконтрольованої ціни найчастіше використовується, коли доступна значна кількість даних для порівняння.

Приклад застосування методу

Американська компанія з прокату автомобілів має визначити, як розраховувати ціну за використання її бренду та логотипу її канадською дочірньою компанією. Команда компанії з трансфертного ціноутворення має знайти приклад ліцензійної угоди, яку компанія уклала з незалежною третьою

стороною, щоб використовувати її бренд. Якщо ця домовленість достатньо порівнянна, компанія з прокату автомобілів може застосувати таку ж ціну, яку вона стягує з незалежної третьої сторони до своєї канадської дочірньої компанії за використання бренду та логотипу.

- метод ціни перепродажу - використовує ціну продажу продукту чи послуги. Потім це число зменшується на валову рентабельність, визначену шляхом порівняння валової рентабельності в порівнянних операціях, здійснених подібними, але непов'язаними організаціями. Потім із загальної суми вираховуються витрати, пов'язані з придбанням продукту, наприклад митні збори. Остаточне число вважається ціною на звичайних умовах для контрольованої операції між дочірніми компаніями.

Коли доступні відповідні порівняльні операції, метод ціни перепродажу може бути дуже корисним способом визначення трансфертних цін, оскільки ціни продажу третіх сторін можуть бути відносно легкими для доступу. Проте метод ціни перепродажу вимагає порівнянних даних із відповідними економічними обставинами та методами обліку. Унікальність кожної транзакції дуже ускладнює виконання вимог методу ціни перепродажу.

Приклад методу трансфертного ціноутворення за ціною перепродажу:

Американська компанія, яка займається продажем взуття, купує його у пов'язаної компанії в Ірландії. Вона також купує подібне взуття в іншого непов'язаного постачальника. Якщо припустити, що умови угод між пов'язаними та непов'язаними сторонами є порівнянними, метод може бути застосовано, щоб гарантувати, що ірландська компанія стягує зі свого пов'язаного дистриб'ютора в США ціну, порівнянну з ціною, яку стягує непов'язаний сторонній постачальник.

Метод передбачає, що валовий прибуток, отриманий дистриб'ютором у США від взуття, придбаного у пов'язаної компанії, має бути таким самим, як і прибуток, отриманий від продажу взуття, придбаного у непов'язаного постачальника. Якщо дистриб'ютор отримує валовий прибуток у розмірі 65 доларів США від кожної пари взуття від непов'язаного постачальника, проданої

за 100 доларів США, валовий прибуток становить 65%. Це прибуток, який необхідно використовувати для визначення ціни взуття, яке дистриб'ютор купує у свого пов'язаного ірландського постачальника.

- метод «витрати плюс» - працює шляхом порівняння валового прибутку компанії із загальною вартістю продажів. Він починається з визначення витрат, понесених постачальником у контрольованій операції між афілійованими компаніями. Потім до загальної суми додається ринкова націнка — «плюс», щоб врахувати відповідний прибуток. Щоб використовувати такий метод, компанія повинна визначити витрати на націнку для порівнянних операцій між непов'язаними організаціями.

Метод «витрати плюс» дуже корисний для оцінки трансфертних цін для звичайних видів діяльності з низьким рівнем ризику, таких як виробництво матеріальних речей. Для багатьох організацій цей метод простий у застосуванні та зрозумілий. Недоліком методу «витрати плюс» (і насправді всіх вказаних методів) є доступність порівнянних даних і послідовність обліку. У багатьох випадках просто немає порівнянних компаній і транзакцій — або, принаймні, недостатньо порівнянних, щоб отримати точний надійний результат. Якщо це не порівняння «яблуко з яблуком», результати будуть спотворені, і потрібно буде використовувати інший метод.

Приклад використання методу:

Французька корпорація виробляє продукцію за контрактом для своєї німецької материнської компанії та має визначити відповідну націнку (валові витрати плюс) на товари, які вона продає своєму німецькому партнеру. Якщо французька компанія здійснила подібні порівняльні операції з третіми сторонами, націнка, яка використовується для цих операцій, може бути застосована до продажів, які компанія здійснює пов'язаній німецькій компанії. Якщо французька компанія не здійснила жодних порівнянних угод із третіми сторонами, тоді можна визначити кілька компаній, подібних до французького виробника, і застосувати середню валову вартість цих компаній до угод із пов'язаною німецькою компанією.

- метод чистого прибутку - допомагає визначити трансфертні ціни, дивлячись на чистий прибуток від контрольованої операції між асоційованими підприємствами. Потім цей чистий прибуток порівнюється з чистим прибутком у порівнянних неконтрольованих операціях незалежних підприємств.

Цей метод є найбільш поширеним і широко застосовним типом методології трансфертного ціноутворення. Що стосується переваг, його досить легко запровадити, оскільки для цього потрібні лише фінансові дані. Цей метод дійсно ефективний для виробників продукції з відносно простими операціями, оскільки не важко знайти порівняльні дані.

Це односторонній метод, який часто ігнорує інформацію про контрагента транзакції. Податкові органи все частіше вважають, що метод чистого прибутку не підходить для організацій зі складними бізнес-моделями, наприклад, високотехнологічних компаній з інтелектуальною власністю. Використання даних від компаній, які не відповідають стандартам порівнянності ОЕСР, створює аудиторський ризик для організацій.

Наприклад, американська компанія одягу з глобальним охопленням засновує дистриб'юторську філію в Канаді. Материнська компанія в США постачає продукцію, встановлює бізнес-стратегії, фінансує глобальні операції та володіє інтелектуальною власністю (торговельні марки, дизайн і оперативне ноу-хау) для своїх філій. Материнська компанія повинна визначити, який прибуток має отримати канадський дистриб'ютор від своєї діяльності.

Команда з трансфертного ціноутворення визначає подібних дистриб'юторів у Канаді, розраховує їхні прибутки до оподаткування та встановлює типовий діапазон прибутків. Ціни встановлюються таким чином, щоб дозволити пов'язаному канадському дистриб'ютору отримати прибуток до оподаткування, який потрапляє в цей типовий діапазон маржі.

- метод розподілення прибутку.

У деяких випадках асоційовані підприємства беруть участь у транзакціях, які є взаємопов'язаними, тобто їх не можна спостерігати окремо. Наприклад, дві компанії, що працюють під одним брендом, можуть використовувати метод

розподілу прибутку. Як правило, пов'язані компанії погоджуються розділити прибуток, і тут використовується метод розподілу прибутку.

Цей підхід вивчає терміни та умови взаємопов'язаних контрольованих операцій шляхом з'ясування того, як прибуток буде розподілено між третіми сторонами, які здійснюють подібні операції. Однією з головних переваг методу є те, що він розглядає розподіл прибутку цілісно, а не на транзакційній основі. Це може допомогти забезпечити ширшу та точнішу оцінку фінансових показників компанії. Це особливо корисно під час роботи з нематеріальними активами, такими як інтелектуальна власність, або в ситуаціях, коли одночасно відбувається кілька контрольованих операцій.

Однак розподілення прибутку часто розглядається як останній метод, оскільки він застосовується лише до високоінтегрованих організацій, які однаково вносять цінність і приймають на себе ризик. Оскільки критерії розподілу прибутку для цього методу є дуже суб'єктивними, він створює більший ризик вважатися результатом невитягнутої руки та оскаржуватися відповідними податковими органами.

Платники податків повинні обрати найбільш прийнятний метод трансфертного ціноутворення для отримання найбільш точної інформації щодо ринкової ціни в операції. Однак метод порівняльної неконтрольованої ціни повинен застосовуватися переважно перед іншими методами, якщо його застосування можливе (у випадку коли наявна достатня інформація для застосування даного методу). Застосування методів, які не встановлені Податковим кодексом України (окремо, чи в комбінації з установленими методами), заборонено.

Важливо також розуміти, які фактори впливають на вибір компанією методу трансфертного ціноутворення для кожної окремої операції. (рис. 1.3).

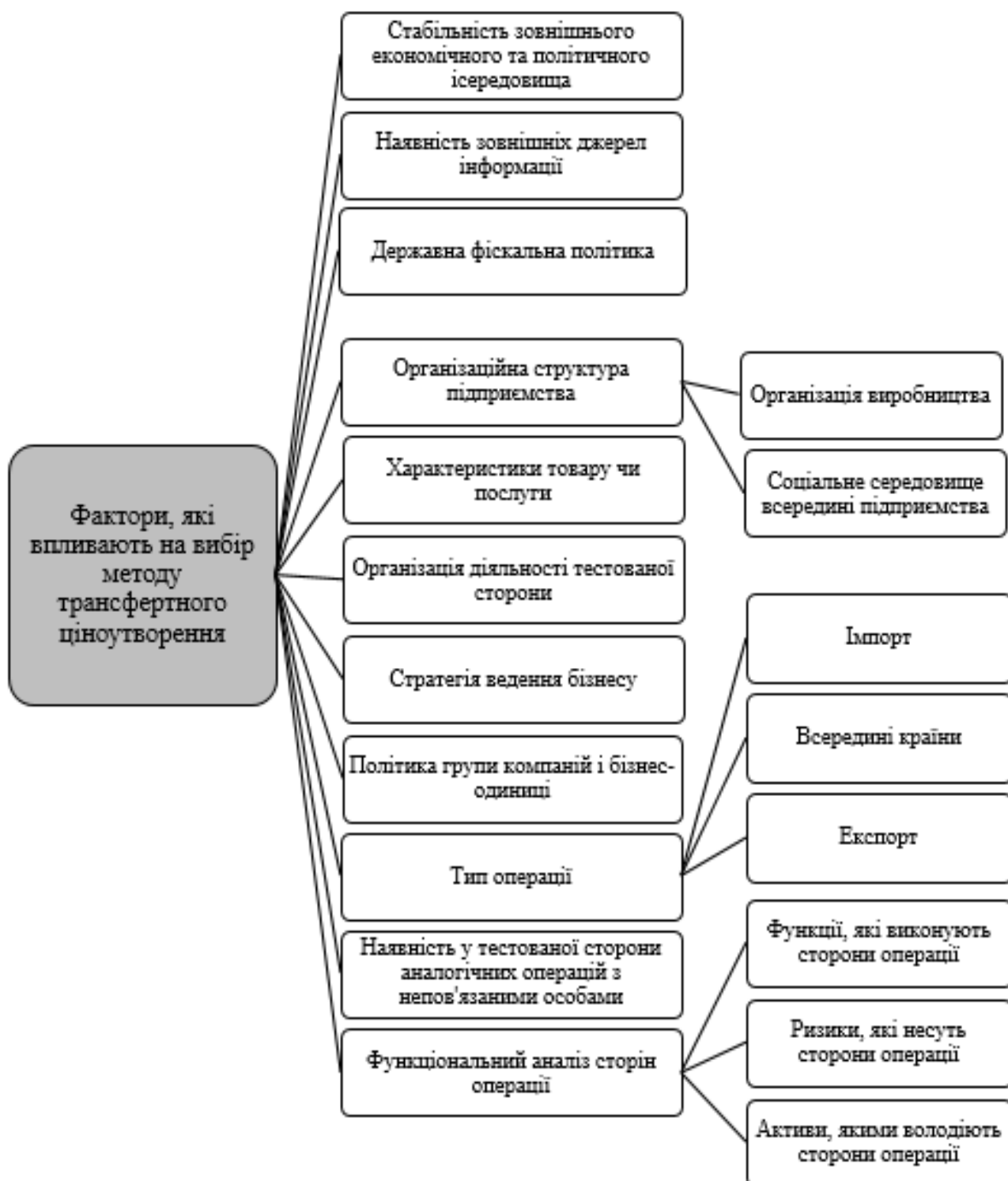


Рис. 1.3. Фактори, що впливають на метод трансфертного ціноутворення

1.2. Нормативно-правове регулювання трансферного ціноутворення

Державні фінансові служби у більшості країн світу борються з несправедливим ціноутворенням серед афілійованих осіб і накладають штрафи за порушення законодавства. Окрім цього, застосування підходів трансфертного ціноутворення може негативно впливати на ринкові механізми ціноутворення, загальні надходження до державних бюджетів тощо. [1]

Це питання має особливе значення для вітчизняних компаній, які наразі активно беруть участь у ринкових відносинах на національному та міжнародному рівнях, оскільки відповідне українське законодавство ще тільки розвивається.

Весь процес адміністрування та контролю трансфертного ціноутворення, як на рівні фірми, так і на рівні приймаючої країни, залежить від того, які методи оцінки та в яких аспектах діяльності застосовують методи трансфертного ціноутворення.

Стаття 9 Головної податкової конвенції ОЕСР посилається на принцип Незалежності сторін. У ньому стверджується, що трансфертне ціноутворення, встановлене корпоративними юридичними особами, повинно бути таким, якби вони були двома окремими юридичними особами. [14]

В Україні трансфертне ціноутворення регулюється Законом № 72-УШ від 28 грудня 2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування трансфертного ціноутворення».

Цим законом запроваджується принцип «витягнутої руки» (п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України). Це основна база для трансфертного ціноутворення та є стандартом, яким визначає розмір оподаткованого прибутку за умови рівноціної операції, яка мала б місце між непов'язаними особами у порядку, встановленому пунктом 39.3 статті 39 Кодексу. [11]

Перелік контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення включає господарські операції, які можуть мати вплив на оподатковуваний прибуток, а саме:

- ✓ Господарські операції з пов'язаними особами – нерезидентами України.
- ✓ Транскордонні господарські операції з продажу та/або купівлі товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів.
- ✓ Господарські операції з нерезидентами, які зареєстровані або є резидентами юрисдикцій, визначених Кабінетом Міністрів України, які відповідають таким критеріям:
 1. Держави (території), де ставка податку на прибуток громадян нижча за ставку податку на прибуток в Україні на 5 і більше процентних пунктів, або існують деякі податкові пільги щодо податку на прибуток.
 2. Країни, у яких немає ДТТ з Україною, що містить положення про обмін інформацією.
 3. Держави, компетентні органи яких не здійснюють своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запит податкових органів України.
- ✓ Операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток, у тому числі щодо доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або які не є податковими резидентами країни, де вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій) встановлюється Кабінетом Міністрів України. Якщо такі нерезиденти сплачують податок на прибуток у звітному році, то операції з такими нерезидентами не вважаються контрольованими, якщо не дотримано інших критеріїв визнання операцій контрольованими.
- ✓ Операції (у тому числі внутрішньоорганізаційні розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його ПП в Україні.
- ✓ Якщо в ланцюжку господарських операцій між українським платником податку та нерезидентом, щодо якого відповідають зазначеним критеріям, право власності на предмет операції (або її результат) до переходу від

одного з контрагентів до іншого було передано до один або більше посередників та операції між платником податку та таким нерезидентом не вважаються контрольованими (не відповідають вищевказаним критеріям), ці трансграничні операції між ними вважаються контрольованими, якщо посередник не виконує істотних функцій, не має найманих працівників, значні активи та/або не несе значних ризиків щодо операцій.

Крім того, з 23 травня 2020 року забороняється передача (повна або часткова) функцій від одного контрагента до іншого, що призводить до зменшення доходу/фінансового результату українського платника податку (у разі якщо у відносинах між непов'язаними особами така передача не відбулася б без компенсації) також підпадає під дію правил трансфертного ціноутворення.

Операції з одним контрагентом вважаються контрольованими, якщо загальна річна сума операцій з будь-яким контрагентом (розрахована за правилами бухгалтерського обліку) перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за умови, що сукупний річний дохід (розрахований за бухгалтерським обліком) платника податку, отриманого в результаті будь-якого виду діяльності, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків).

Більшість цивілізованих країн світу запровадили законодавство щодо трансфертного ціноутворення. Однак поки що спеціальні умови трансфертного ціноутворення поширюються не на всі країни міжнародного ринку. Бермуди, Домініканська Республіка, Джерсі, Намібія, о. Мен, Британські Віргінські острови, Кіпр, Гернси та Панама не підтримали загальні стандарти. Спеціальні методи застосовуються для інших країн, які офіційно не вимагають дотримання правил трансфертного ціноутворення (Ангола, Сьєрра-Леоне, Гватемала, Мальта, Уганда та ін.). Якщо сума операції та ціна товарів чи послуг є сумнівними, а торгову компанію підозрюють у партнерстві, податкові органи цих країн можуть вжити конкретних заходів проти компанії: перегляд, скасування або перекваліфікація угоди, а також утримання додаткового податку постфактум.

Правові та організаційні засади здійснення державного регулювання у сфері господарської діяльності визначаються Законом України "Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності". Принципи, закладені в цьому нормативно-правовому акті, мають поширюватися на всі сфери національного регулювання. Тому національна економічна політика (зокрема трансфертне ціноутворення) неможлива без таких принципів, як доцільність, ефективність, адекватність, збалансованість, прозорість, передбачуваність та врахування громадської думки.

Для цілей застосування методів трансфертного ціноутворення може використовуватися така інформація:

- Інформація про порівняльні операції платника податків, а також його контрагента з непов'язаними особами (внутрішні порівняння).
- Будь-які загальнодоступні джерела, які надають інформацію про порівнювані операції та сторони.
- Інші джерела, з яких платником податків отримана інформація відповідно до закону, якщо така інформація надана податковим органам.
- Інформація, отримана податковими органами згідно з міжнародними договорами, укладеними Верховною Радою України.

У міжнародній практиці трансфертне ціноутворення використовується як інструмент податкового контролю над операціями з пов'язаними особами. Вважається, що це ключ до запобігання ухиленню від сплати податків у деяких країнах.

Основна мета, яка переслідується під час прийняття законодавства про трансфертне ціноутворення, – створення ефективної системи протидії використанню бізнесом схем оптимізації за участю офшорних та керованих структур. Такі цілі стосуються широкого кола бізнес-груп, підприємців та державних установ, які мають швидко та ефективно реагувати у рамках своєї сфери економічної діяльності.

1.3. Світовий досвід регулювання процесів трансфертного ціноутворення

З метою поліпшення українського законодавства у сфері трансфертного ціноутворення загалом і податкового адміністрування використання українськими бізнес-структурами трансфертних цін зокрема, необхідно детальніше проаналізувати досвід розвинених країн світу щодо державного контролю процесів трансфертного ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення залишається безпрецедентним центром уваги міжнародної податкової спільноти. Міжнародні зусилля, очолювані в першу чергу Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), разом із посиленням односторонніх зусиль окремих урядів у всьому світі створили все більш складне та суперечливе середовище для багатонаціональних підприємств, які прагнуть виконати свої глобальні зобов'язання. Пандемія COVID-19 і фінансовий тиск, який вона створила для урядів в останні роки, лише посилили цей тиск.

Кілька відомих випадків продовжують бути предметом суперечок між податковими органами та залученими компаніями.

Coca-Cola

Оскільки виробництво, маркетинг і продажі Coca-Cola зосереджені на різних закордонних ринках, компанія продовжує відстоювати свою трансфертну ціну в розмірі 3,3 мільярда доларів США за угодою про роялті. Компанія передала вартість інтелектуальної власності дочірнім компаніям в Африці, Європі та Південній Америці між 2007 і 2009 роками. Служба внутрішніх доходів США і Coca-Cola продовжують боротися через судові процеси, і справа ще не вирішена.

Meta

В іншій справі з високими ставками контролюючий орган США стверджує, що Meta, колишня Facebook, передала нематеріальні активи на 6,5 мільярда доларів до Ірландії в 2010 році, таким чином значно скоротивши свої податкові рахунки. Якщо б служба виграла справу, Meta зобов'язана б була виплатити до 9 мільярдів доларів на додаток до пені та пені. Розгляд справи, який був

призначений на серпень 2019 року в Податковому суді США, було відкладено, що дозволило Meta, можливо, домовитися зі службами.

Medtronic

Ірландський виробник медичного обладнання Medtronic і представники контролюючих органів мали зустрічі в суді з 14 по 25 червня 2021 року, щоб спробувати врегулювати спір на 1,4 мільярда доларів. Medtronic звинувачують у передачі інтелектуальної власності в гавані з низькими податками по всьому світу. Передача включає вартість нематеріальних активів між Medtronic та її виробничою філією в Пуерто-Ріко за податкові 2005 та 2006 роки. Спочатку суд став на бік Medtronic, але інша сторона подала апеляцію. Зараз обидві сторони очікують рішення податкового суду.

Google

Регіональна штаб-квартира Google знаходиться в Сінгапурі, а дочірня компанія знаходиться в Австралії. Послуги підтримки продажів і маркетингу надає австралійська дочірня компанія користувачам і австралійським компаніям, а також надає Google дослідницькі послуги по всьому світу. Рахунки за діяльність в Австралії виставляються в Сінгапурі, а оплата здійснюється від організації Google.

У 2012-13 роках Google Australia заробила 46 мільйонів доларів США в якості прибутку при доході в 358 мільйонів доларів. Сплата корпоративного податку склала 7,1 мільйона австралійських доларів, більше того, оскільки вони вимагали податкового кредиту в розмірі 4,5 мільйона доларів.

Пані Мейл Карнегі, керуючого директора Google Australia, попросили відповісти, чому Google Australia не сплачує більше корпоративного податку в Австралії. Вона відповіла, що лєвова частка податків сплачена країні, де була їхня штаб-квартира. Вона говорила про інтелектуальний капітал, яким володіє Google, який рухає їхній бізнес, і ним володіли за межами Австралії.

Google оголосила, що в 2014 році вона сплатила 3,3 мільярда доларів США як податок у всьому світі з доходів у 66 мільярдів доларів США. Ефективна ставка податку становила 19%, тоді як федеральна ставка 35% застосовувалася

до Google у США. Якби Google сплачував більшу частину податків у США, це означало б, що він не сплачував багато податків на доходи, отримані з інших країн.

У 2013 році в Сінгапурі компанія Google сплатила 4 мільйони доларів США як корпоративний податок на нерозкриті доходи з країн Азіатсько-Тихоокеанського регіону, а також Австралії. Порівняно з цим Google Australia сплатила 7,1 мільйона австралійських доларів як податок, і вони не врахували більшу частину цього доходу, який був зарезервований у Сінгапурі.

Крім того, Google не надав подробиць джерел доходу, отриманого з Австралії.

Було виявлено, що деякі транснаціональні компанії були залучені до мінімізації податків, використовуючи податкові пільги, які були запропоновані їм відповідно до закордонної юрисдикції, що призвело до ухилення від сплати податків в Австралії.

Microsoft

Внутрішня система надходжень перевірила, що Microsoft використовує трансфертне ціноутворення, серед іншого, або метод обліку цін і продажів між дочірніми компаніями, що дає можливість звітувати про доходи в юрисдикції з нижчими податками.

Компанії регулярно та законно реєструють прибуток за кордоном, щоб скористатися нижчою ставкою податку та уникнути значних 35% податку на прибуток у США.

Корпорація накопичила 44,8 мільярда доларів за межами США та реінвестувала їх за кордон, враховуючи відстрочені податки приблизно на 14,5 мільярда доларів.

Microsoft не уточнює, як вони використовували готівку, зароблену на борту, але реінвестиція може бути будь-якою: від покупки офісу або паркування грошей у банку. При зберіганні грошей за кордоном їм заважав податок на репатріацію.

Корпорація заявила, що «насамперед завдяки вищій сумі доходів, які оподатковуються за нижчими ставками в іноземних юрисдикціях, що є результатом виробництва та розповсюдження наших продуктів і послуг через наші закордонні регіональні операційні центри в Ірландії, Сінгапурі та Пуерто-Ріко, які підлягають нижчим ставкам податку на прибуток. ."

Сорок шість відсотків (близько 32 мільярдів доларів) від загального обсягу продажів за кордоном у 2011 році, однак прибуток до оподаткування втричі збільшився за останні шість років до 19,2 мільярда доларів. Навпаки, його доходи в США впали з 11,9 мільярдів доларів до 8,9 мільярдів доларів за той самий період. Таким чином, зараз 68% загального заробітку припадає на іноземні заробітки.

Дуже популярним способом ухилення від оподаткування є використання «податкових гаваней», центрів «офшор», «сховищ». "Tax Haven" - це територія, на якій проводиться політика щодо залучення закордонних позик, надаючи такі пільги, зокрема і податкові. Центр «офшор» є різновидом «податкової гавані».

Офшорними центрами надаються податкові пільги іноземним нерезидентам в іноземній валюті. Таким чином, звільняючи від експортного та валютного контролю, вони залучають іноземний капітал.

Як відомо, одним із популярних центрів «офшор» є Британські Віргінські острови. Всім офшорним компаніям та їхнім співробітникам закон цієї офшорної зони надає такі переваги:

- преференційний податок на прибуток;
- нульовий податок на відсотки, дивіденди, гонорари;
- звільнення від валютного контролю;
- преференційна ставка податку на прибуток для іноземних працівників;
- безмитний імпорт товарів.

Таке переміщення коштів щороку здійснюється в обсягах близько 150-200 млрд. грн. Як наслідок – державний бюджет недоотримує податкових надходжень у розмірі до 40 млрд. грн. Такі схеми потребують значного

фінансування, тому насамперед здійснюються крупними, заможними компаніями.

За даними ДПС більша кількість експортних операцій в останні роки здійснювалась через посередників Кіпру, Швейцарії, Нідерландів та Люксембургу.

При виборі країни компанії орієнтуються за такими критеріями:

- низький рівень оподаткування прибутків, розмір ставки мінімум на 5% менший ніж в Україні (18%);
- держави, які не узгоджували договори з Україною про обмін інформацією;
- уповноваженні органи, яких не надають своєчасну та повну фінансову інформацію українським компетентним органам.

Останні роки найбільш поширеними експортними позиціями українського походження - залізна руда масово потрапляла під схеми встановлення трансфертної ціни (експорт за нижчими цінами ніж на реальному ринку): «експортування залізних руд з території України було недооцінено на 20 %». При цьому, під схеми «потрапляють не лише залізні руди, а й сталь та у великих кількостях продукти сільського господарювання».

Внаслідок цього, втрати податкових надходжень до бюджету щороку становлять близько 21,7 млрд гривень.

За розрахунками YouControl10 до «податкових гаваней» найчастіше збувались зернова продукція, об'єкти чорної металургії, жири та олії. На них припадало майже 60% офшорних експортних операцій.

З огляду на ситуацію, вважаю, доцільним буде реформування податкової системи, шляхом створення для підприємців таких умов, що здійснення таких схем було неможливим, не вигідним і непотрібним.

Українські компанії також користуються перевагами трансфертного ціноутворення. Для вітчизняного бізнесу популярною є купівля дочірніми чи афілійованими підприємствами, що створені в країнах з низькими податковими ставками, цінних паперів материнської компанії та отримання

дивідендів або роялті в цій юрисдикції. Також часто використовуються схеми із псевдо експортом чи псевдо імпортом товарів, коли фізичного переміщення товарів через кордон не відбувається, а всі операції відбуваються лише на папері. У результаті цього прибуток, який отримується від здійснення таких операцій, осідає на низько-податкових територіях.

Підсумовуючи вищесказане, аналіз теоретичних джерел і прикладних досліджень підтверджує, що існує питання відповідного підходу до трансфертного ціноутворення, який слугує як міжнародною податковою стратегією, так і інструментом максимізації прибутковості транснаціональних корпорацій. Бути підтвердженим.

Стратегічним завданням є розробка системних аспектів організаційних схем формування та застосування трансфертного ціноутворення. Залежно від фінансових умов, кон'юнктури ринку та інших факторів використання того чи іншого методу формування трансфертного ціноутворення є невід'ємною частиною стратегії компанії.

На відмінності у підходах до регулювання процесів трансфертного ціноутворення впливають особливості географічного розташування, ринкові характеристики, рівні економічного та соціального розвитку, державні політики у сфері фінансів. У кожній з країн сформувалися унікальні взаємозв'язки потенційних переваг і недоліків для транснаціональних корпорацій, і в таких умовах рівень оподаткування є лише одним з багатьох елементів, які впливають на вибір місця діяльності інвестицій. Тому у міжнародному податковому співтоваристві існує велика різноманітність національних податкових політик, угод про захист від подвійного оподаткування, а також угод про підходи до застосування податків і про керівні принципи оподаткування.

У Південно-Африканській республіці платники податків зобов'язані дотримуватися правил трансфертного ціноутворення починаючи з 1997 року. Податкові органи ПАР сучасні та міжнародно узгоджені принципи з трансфертного ціноутворення, розроблені під егідою ОЕСР і ООН. Тим не менше, навіть найбільш розвинена країна Африки має власні проблеми: через

недостатню кількість висококваліфікованого персоналу неможливо ефективно здійснювати контроль за виконанням норм законодавства з трансфертного ціноутворення. Це стане ще більш помітно, коли активізується міжнародний обмін інформацією про платників податків.

У Бразилії використовується власний підхід до регулювання трансфертних цін, який тільки частково відповідає Керівництву ОЕСР. Бразилія використовує фіксовані ціни на сировинні товари, отримані на міжнародних біржах, а також фіксовані надбавки / «безпечні» співвідношення для інших товарів і послуг. Це забезпечує впевненість у податковому плануванні, хоча і створює нерівні умови, надаючи у такий спосіб конкурентні переваги бразильській економіці (податкова конкуренція). Тим не менш, це може призвести до економічного подвійного оподаткування корпоративного прибутку.

У Канаді Агентство Доходів устанавлює правила з трансфертного ціноутворення, які, в основному, побудовані на основі принципів ОЕСР (Закон про прибутковий податок містить положення, які регулюють питання трансфертного ціноутворення). Крім того, в Інформаційному циркулярі зазначена політика адміністрування, яка корелює з Керівництвом ОЕСР. Крім того, періодично випускається Меморандум з трансфертного ціноутворення, який призначений доповнювати існуючі правила. Вищезазначені документи вимагають від канадських платників податків готувати документацію, яка б підтверджувала те, що застосовані трансфертні ціни в операціях з нерезидентами є встановленими за принципом «витагнутої руки». Платники податків зобов'язані оновлювати цю документацію у разі будь-яких істотних змін, а також надати таку документацію до податкових органів протягом трьох місяців з моменту письмового запиту.

Німеччина не мала жодного посилання на Керівництво ОЕСР у своїх правових документах до недавнього часу, хоча більшість їх положень відповідали Керівництву ОЕСР. Юридичними документами, які регулюють використання трансфертного ціноутворення в Німеччині, є: Циркуляр Федерального міністерства фінансів, Закон про іноземний податок і Податковий

кодекс Німеччини . Німеччина впровадила підходи, запропоновані в Керівництві ОЕСР, починаючи з 1 січня 2015 року. Цікавою німецькою розробкою є гіпотетичний тест на виконання принципу «витягнутої руки» (використовується в основному для операцій з нематеріальними активами та полягає у визначенні мінімальної ціни на актив з погляду продавця та максимальної ціни з точки зору покупця; ця різниця і формує ринковий діапазон), який використовується у випадку, якщо жоден з п'яти звичайних методів не може бути використаний. Крім того, не існує конкретних вимог до підготовки річних звітів з трансфертного ціноутворення, і, як правило, дослідження ринкового рівня рентабельності оновлюються тільки раз на три роки.

16 липня 2016 року уряд Австрії прийняв новий закон про документацію з трансфертного ціноутворення. Відповідно до цього закону, документація з трансфертного ціноутворення має бути підготовлена для періодів починаючи з 1 січня 2016 року. Обов'язок подачі пакета документації з ТЦ базується на фінансових показниках групи компаній, до якої входить локальне австрійське підприємство, та самого підприємства. Такий пакет міститиме:

- Звіт у розрізі країн повинен бути підготовлений, якщо загальний оборот Групи транснаціональної корпорації, який вказується в консолідованій річній фінансовій звітності за попередній фінансовий рік, становить не менше 750 млн. євро.
- Майстер-файл або локальну документацію, які треба готувати резидентам Австрії, якщо їх оборот за попередні два фінансові роки перевищив 50 млн. євро за в кожен рік.

Суб'єкти, які є резидентами Австрії та які не перевищують обумовлений поріг обороту, повинні подати Майстер-файл, якщо групі компаній, до якої входить такий суб'єкт господарювання, потрібно підготувати подібний Майстер-файл в іншій державі відповідно до відповідних внутрішніх законодавчих вимог своєї держави.

Один з найбільш ліберальних підходів до трансфертного ціноутворення характерний для Нової Зеландії: крім національного законодавства, у країні

спираються також на Керівництво ОЕСР, а також керівні засади, видані компетентними органами Австралії та США.

Відповідно до положень французького процесуального Податкового кодексу, з 2009 року у Франції почала існувати вимога до підготовки документації з трансфертного ціноутворення для фінансових років починаючи з 1 січня 2010 року. Незалежно від матеріальності операцій у Франції більшість великих транснаціональних корпорацій зобов'язані підготувати звіт з трансфертного ціноутворення. Уведення цієї норми вже має серйозні наслідки щодо того, як ціноутворення в таких операціях повинні бути відображені у Франції. Від платника податків очікується проведення ретельного функціонального аналізу та підготовка відповідної документації щодо всіх транскордонних угод, у тому числі, фінансових угод або одноразових операцій (наприклад, операцій з реструктуризації бізнесу). Метою цього регулювання є сприяння французьким податковим органам у визначенні платників податків з високою ризиковістю. Тож французькі вимоги з трансфертного ціноутворення досить важко виконувати, оскільки це потребує залучення великої кількості додаткових ресурсів.

Бельгійський уряд схвалив проект нового законодавства для ефективного імплементування звіту в розрізі країн і ввести формальні правила трансфертного ціноутворення в Бельгії. 2 червня 2016 року проект закону було внесено до парламенту Бельгії і, як очікується, він буде прийнятий найближчим часом. Проект закону загалом відповідає трирівневому підходу Дії 13 проекту BEPS Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). У разі схвалення парламентом Бельгії цього законодавчого акта, бельгійські компанії, які підпадають під дію правил трансфертного ціноутворення, будуть зобов'язані дотримуватися цих нових вимог, починаючи з 1 січня 2016 року.

КНР аналогічно Бельгії переходить з 29 червня 2016 року на трирівневу структуру звітування про трансфертне ціноутворення: компаніям потрібно буде готувати звіт у розрізі країн, майстерфайл і локальний файл.

Республіка Казахстан запровадила правила трансфертного ціноутворення 1 січня 2009 року. Ці правила мають свої унікальні особливості, наприклад, щодо визначення поняття диференціала, тобто розміру коригування, яке використовується для приведення ціни угоди або ціни з переліку джерел інформації до зіставних економічних умов. Основними дискусійними питаннями були застосування джерел інформації та використання методу визначення ринкової ціни. Досі виникають складнощі, пов'язані з неможливістю надання диференціала в ході проведення моніторингу угод у зв'язку з відсутністю даних документів у казахстанських підприємств, оскільки для їх збору потрібна певна кількість часу.

Крім того, ключовим питанням у процесі державного контролю застосування трансфертних цін є процедура визначення ринкової ціни на експортовані (імпортовані) товари (роботи, послуги). Незважаючи на те, що законодавством Республіки Казахстан передбачено всі п'ять методів, які рекомендує ОЕСР, казахстанські уповноважені органи традиційно використовують для цього всього три методи:

- метод порівнянної неконтрольованої ціни;
- метод «витрати плюс»;
- метод ціни наступної реалізації.

Польські правила з трансфертного ціноутворення, які стосуються як транснаціональних, так і внутрішніх операцій, вже добре налагоджені. Ці правила значно спираються на положення Керівництва ОЕСР (Польща є членом ОЕСР з 1996 року). Фінансові пороги для виконання вимог до документації з трансфертного ціноутворення є відносно низькими і, отже, вони поширюються на досить широкий спектр операцій. Польща приєдналася до ЄС у 2004 році, а тому на неї поширюються норми Кодексу поведінки ЄС у сфері трансфертного ціноутворення. Тим не менше, податкові органи приймають документацію з трансфертного ціноутворення, написану тільки польською мовою, яка охоплює всі пункти, які вимагаються відповідно до місцевого законодавства. У січні 2006

року в Польщі почало діяти законодавство щодо договорів про узгодження трансфертних цін.

Система регулювання трансфертного ціноутворення Китаю значною мірою побудована на принципах Рекомендацій ОЕСР, однак також існують деякі відмінності, зокрема: більше уваги приділено типам транзакцій та оформленню документації (податкові декларації, укладання угод); більш детально розглядається пов'язаність асоційованих компаній. Також слід зазначити, що штрафні санкції щодо компаній більш лояльні, адже у випадку неперевіщення обсягу операцій порога в 20 млн. юанів, розслідування щодо таких компаній не проводяться, стимулюючи в такий спосіб розвиток компаній.

Ряд країн (наприклад, Колумбія, Японія та ін.) застосовують методи трансфертного ціноутворення, рекомендовані ОЕСР, проте черговість їх застосування не встановлюють, залишаючи платникам податків і податковим органам можливість вибрати метод самостійно, виходячи зі специфіки проведеної (аналізованої) угоди.

Окремі країни передбачають можливість розробки додаткових методів трансфертного ціноутворення, які відповідають загальним правилам трансфертного ціноутворення та призначені для оцінки унікальних угод. Такі методи затверджуються в національних нормативно-правових актах. Це, в першу чергу, стосується США.

У даний час практика у сфері трансфертного ціноутворення розвивається досить швидкими темпами та є досить різноманітною. Наприклад, жорстка політика США у сфері трансфертного ціноутворення викликала певні суперечки з деякими торговими партнерами, не всі з яких погоджувались з інтерпретацією США принципу «витягнутої руки». Це призвело до збільшення кількості питань з трансфертного ціноутворення, які розглядаються компетентними органами у контексті податкових договорів, укладених між США і більшістю його основних торговельних партнерів.

У даний час деякі розвинені країни (наприклад, Велика Британія, Нідерланди, Іспанія та ін.) вже підготували ряд змін до національного

законодавства з трансфертного ціноутворення, які спричинені нещодавно прийнятими коригуваннями Рекомендацій ОЕСР, пов'язаних зі звітуванням на основі country-by-country. Тут мова іде про вдосконалення підготовки вимог щодо звітування з трансфертного ціноутворення, зокрема щодо надання транснаціональними корпораціями документації, яка міститиме інформацію про діяльність кожної зі своїх дочірніх компаній у різноманітних країнах.

Україна також може найближчим часом приєднатися до такого загальносвітового тренду, який забезпечить більшу прозорість у діяльності та розподіленні прибутків усередині транснаціональної корпорації. Так, пропонується запровадження додаткових вимог розкриття інформації з трансфертного ціноутворення великими групами компаній відповідно до рекомендацій ОЕСР (підготовка майстер-файлу та звіту у розрізі країн).

Висновки до першого розділу

У даному розділі розкрито поняття та економічну сутність, нормативно-правову базу та зарубіжний досвід регулювання трансфертного ціноутворення. Розглянуто класифікацію трансфертних цін, основні принципи застосування та підходи до формування цін, а також фактори, які впливають на вибір того чи іншого методу.

Можна дійти висновку, що неможливо однозначно визначити, який з методів є найдоцільнішим для використання, або ж який з вищенаведених методів найбільш репрезентативний та дозволяє отримати найбільш зіставні результати порівняння трансфертної ціни між пов'язаними особами та ціни в зіставній операції з непов'язаними особами. На вибір компанією методу трансфертного ціноутворення впливають різноманітні зовнішні та внутрішні фактори, наприклад, економічне середовище в країні, організаційна структура підприємства, характеристики товарів/послуг, стратегія суб'єкта господарювання чи групи компаній та ін.

Також, існує безліч різних правил і особливостей у законах про трансфертне ціноутворення різних країн. Платники податків, особливо транснаціональні корпорації, вмотивовані використовувати трансфертне ціноутворення з метою переведення частини свого прибутку до юрисдикцій та, таким чином, зменшення податкового навантаження. У той же час, уряди розвинених країн усе більш стурбовані ерозією податкової бази, яка утворюється таким переведенням прибутку. Це означає, що трансфертне ціноутворення буде предметом законодавчих змін і судових розглядів у майбутньому.

Отже, Україні слід брати приклад з розвинених країн для створення більш досконалої системи державного контролю за процесами трансфертного ціноутворення, яка буде побудована на світовій практиці функціонування трансфертного ціноутворення. У рамках цього необхідно розробити напрямки підвищення ефективності податкового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, залучивши необхідних експертів, які вже мають відповідний досвід і кваліфікацію.

Враховуючи світовий досвід упровадження та вдосконалення основ адміністративного регулювання процесів трансфертного ціноутворення, вважаю за доцільне запропонувати розглянути напрямки для поліпшення та підвищення ефективності податкового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

2. АНАЛІЗ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності та контрольованих операцій в Україні

За даними Світового банку, близько двох третин (60%) світової торгівлі відбувається в рамках транснаціональних корпорацій. Це демонструє силу внутрішньокорпоративних каналів для компаній і бізнес-груп як способу виведення фінансових ресурсів з національної економіки. Допомагає власникам транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп мінімізувати свої податкові зобов'язання та створити сприятливий бізнес-клімат або зберегти капітал у сучасному контексті глобалізації, розвитку фінансової інфраструктури та міждержавної податкової конкуренції неухильно збільшуватимуть масштаби прихованого відтоку капіталу з країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою.

Українська економіка не є винятком. З 2017 по 2021 рік структура зовнішньої торгівлі України була представлена таким чином.

Великобританія, Швейцарія, Нідерланди, Австрія та Люксембург мають велику частку зовнішньої торгівлі України, де вітчизняні бізнесмени реєструють холдингові компанії та «фасадні» компанії, за якими приховані звільнені від податків офшори Британських Віргінських островів, Белізу, Панами та Сейшельських островів, Гібралтар та ін. Втім, на лідером в рейтингу «популярності» серед українських бізнесменів все ще залишається Кіпр, який входить до списку ОЕСР як країна, яка дотримується стандартів обміну податковою інформацією. Це найбільший інвестор в українську економіку.

Важливо, що будь-які фінансові операції резидентів України з компаніями, які знаходяться в низькоподаткових (офшорних) юрисдикціях, «розмиваючи» (зменшуючи) таким чином податкову базу країни та перемішуючи прибутки, які історично виникли на території України, закордон.

При цьому експорт підприємницького фінансового капіталу з України є відносно несуттєвим. Такі інвестиції переважно розташовані в європейських країнах та офшорних компаніях.

За даними Державної служби статистики України, в 2019 році суб'єкти економічних відносин з України інвестували 6,2 млрд. дол. США. Прямі інвестиції з України в 2019 році здійснено до 47 країн світу. Обсяг прямих інвестицій (акціонерного капіталу) з України в економіці країн ЄС на 31.12.2019 р. становив 6,01 млрд. дол. США, або 96,7% від загального обсягу інвестицій з України (на 01.01.2020 – 6,03 млрд. дол. США, 95,0%).

Найбільш значна частка інвестицій (рис. 2.1.) припадає на Кіпр (94%). Це – найбільший отримувач фінансового капіталу з України, при чому впродовж багатьох років. На другому місці за привабливістю для українських інвесторів у 2019 році була Російська Федерація як об'єкт для інвестування – 123 млн. дол. США.

Переважну частку українських інвестицій до країн ЄС вивели резиденти, що здійснюють професійну, наукову та технічну діяльність (88,8%); значна також частка установ фінансової та страхової діяльності (8,6%).

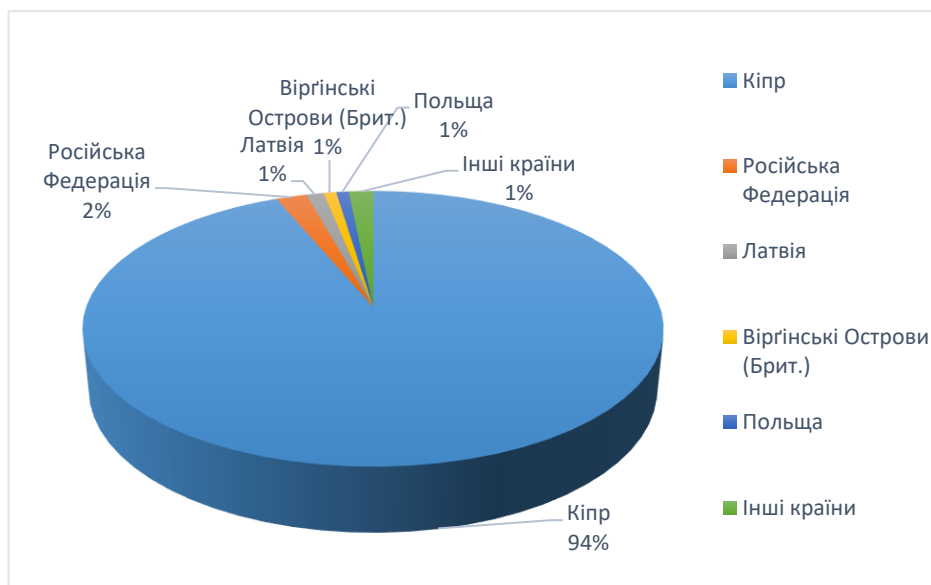


Рис. 2.1. Структура прямих інвестицій з України в 2019 році, млн. дол. США

Обсяг прямих інвестицій (акціонерного капіталу) в економіку України з країн ЄС на 31.12.2019 становив 33 042,3 млн.дол. США, що складає 76,2% від загального обсягу інвестицій в Україну (на 01.01.2018 – 35 592,4 млн.дол. США, 77,8%).

Структура експорту товарів з України представлена на рисунку 2.1.

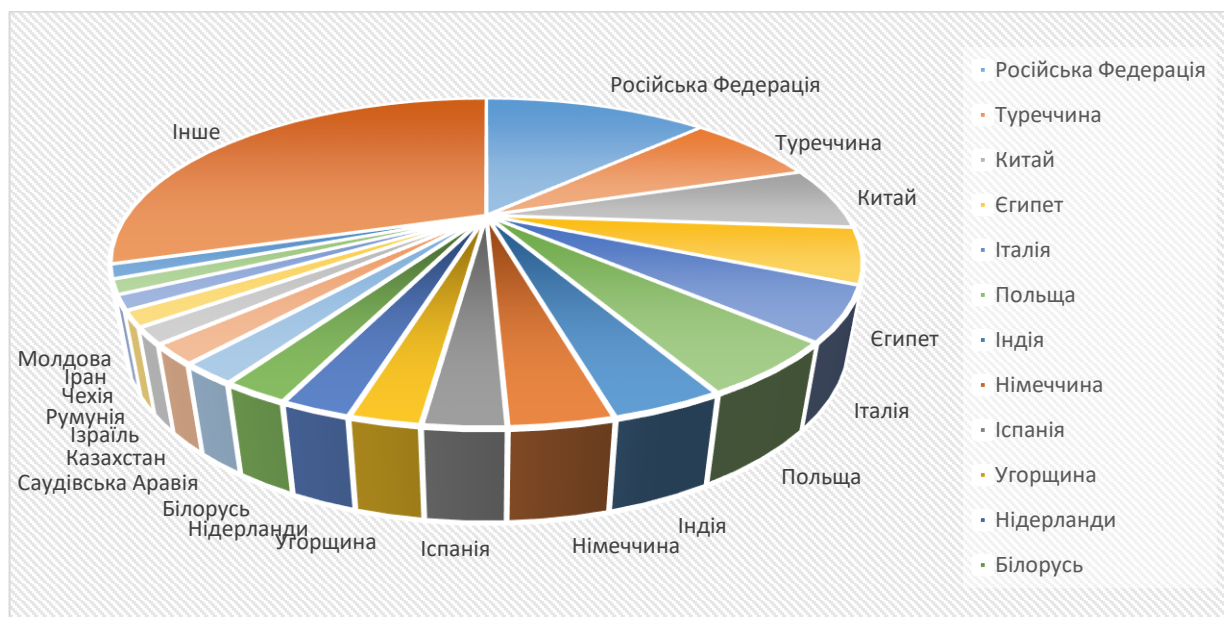


Рис. 2.2. Структура експорту товарів з України в 2019 році, %

У 2019 році торговельні операції велися з партнерами в 220 країнах. Мінеральні продукти становили 31,2% вартості імпорту, машини та електричні машини - 16,7%, продукція хімічної та суміжної промисловості - 13,3%, полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них - 7,1%, дешеві метали та вироби з них - І. 5,3%, наземний транспорт, літаки, плавучі засоби - 4,7%, готові харчові продукти - 4,3%.

Протягом аналізованого періоду, експорт України стабільно зростав починаючи з 2017 року і до 2019 року зріс на 7 млрд дол США, що свідчить про розвиток зовнішньоекономічного потенціалу Українських виробників і зростання торговельного потенціалу нашої країни. Також зростання експорту свідчить про розвиток економіки, зростання добробуту в країні. Також зростання експорту можна пов'язати із підписанням Угоди про зону вільної торгівлі України та ЄС, що відкрило нові можливості і розширило потенціал для вітчизняних виробників. Проте у 2020 році експорт України скоротився, пов'язана така ситуація із пандемією коронавірусу. Поширення коронавірусу спричинило сповільнення світової економіку, виробництво продукції у всьому світі знизилося, про що свідчать показники світового ВВП, за результатами 2020

року він знизився на 3%. Саме причиною зниження експорту Української продукції пов'язано з цими процесами.

Проте таке зниження можна вважати незначним, адже показник 2020 року, все рівно, був вищим ніж у 2018 році. (рис.2.3.)

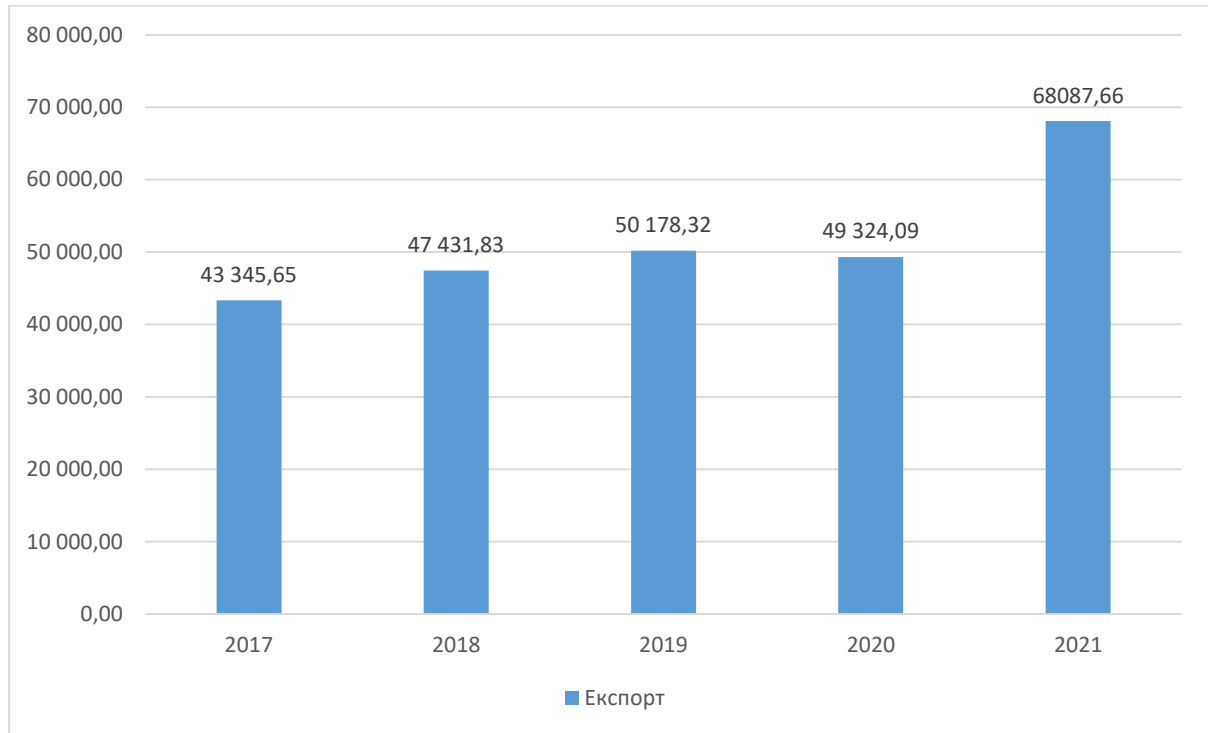


Рис. 2.3. Експорт України у 2017-2020 рр. (млн. дол. США)

У 2019 році експорт послуг становив 9,5 млрд. дол. США, а імпорт—5,2 млрд. дол. США. Порівняно з 2018 роком експорт послуг скоротився на 17,1% (приблизно на 1,9 млрд. дол. США), імпорт – на 19,3% (приблизно на 1,3 млрд. дол. США).

У 2021 році імпорт товарів зріс на 34% до \$72,82 млрд, а експорт на 38,4% до \$68,09 млрд порівняно з 2020 роком.

За 7 місяців 2021 року Україна торгувала з Китаєм (\$4,99 млрд, на 36,5% більше, ніж у січні-липні 2020 року), Польщею (\$2,89 млрд, +67,6%), Туреччиною (\$2,08 млрд, зростання на 58,5%). товарів.

Україна продавала на зовнішніх ринках в основному чорні метали, зерна, олії та жири тваринного та рослинного походження;

Після значного падіння у 2020 році через карантинні заходи, у 2021 році як Україна, так і Євросоюз відновили зростання обсягів зовнішньої торгівлі товарами.

З січня по грудень 2021 року загальний товарний експорт України сягнув \$68,1 млрд. США (57,2 млрд євро), +38,4% у річному обчисленні.

Обсяг імпортованих в Україну товарів зріс на 34,0% до 72,8 млрд доларів США (61,2 млрд євро).

За підсумками 2021 року сальдо зовнішньої торгівлі товарами залишилося від'ємним на рівні «мінусових» \$4,7 млрд (мінус «€4 млрд»). Рік тому сальдо також було негативним — 4,9 млрд доларів.

Торговельні операції велися з партнерами в 235 країнах.

За даними податкових органів України, в результаті використання трансфертних цін з-під оподаткування виводиться близько 100 млрд. грн. щороку, що призводить до недоотримання державним бюджетом близько 20–25 млрд. грн., у тому числі недоотримання потенційних надходжень від експорту становить 6,4 млрд. грн. щорічно, а обсяги вивезення певних видів продукції (наприклад, чорних металів, зернових і олійних культур), що дотепер здійснювалось через пов'язаних осіб в офшорних зонах, зросли з 54 % у 2012 р. до 60 % у 2013 р.

У період з 1 січня по 31 грудня 2015 року Держфінслужба України проаналізувала 1900 поданих звітів про контрольовані операції з метою організації перевірок платників податків з питань трансфертного ціноутворення, звернулась до 41 компанії з вимогою подати документацію з трансфертного ціноутворення.

Зазначимо, що протягом 2015 року проведено лише три перевірки контрольованих операцій платників податків, за результатами яких додатково нараховано податкові зобов'язання з податку на прибуток на загальну суму 29,6 млн. грн., а також зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 31,7 млн. грн.

Крім того, Державною фіскальною службою України виявлено 112 фактів проведення платниками податків контрольованих операцій, звіт про які не подано. За результатами застосовано штрафні санкції на суму 31,7 млн. гривень.

Відповідно до декларацій з податку на прибуток підприємств за 2015 рік, самостійне коригування сум податкових зобов'язань відповідно до норм трансфертного ціноутворення здійснив 121 платник податків.

Податкова служба отримала звіти від 2,5 тис. компаній за звітний період вересень – грудень 2013 року, а за 2014 рік – від 2,0 тис. В той же час підсумкові дані Державної фіскальної служби України за період 2013 – 2014 рр. ґрунтуються лише на аналізі 45 підприємств.

Контролюючими органами в 2015 році збільшено фінансовий результат до оподаткування платників податків на загальну суму понад 913,9 млн. грн. Зокрема, фінансовий результат до оподаткування в операціях з реалізації товарів та/або послуг збільшено на 613,6 млн. грн., в операціях з придбання товарів та/або послуг – на 300,1 млн. грн.

Зауважимо, що компанії у разі виявлення невідповідностей або помилок щодо даних, які ввійшли до звіту про контрольовані операції, або ж невідповідності цін у внутрішньогрупових операціях ринковим (звичайним) цінам (принципу «витагнутої руки»), можуть без залучення податкових органів скоригувати звіт про контрольовані операції та декларацію з податку на прибуток.

Так, найбільші суми самостійного коригування задекларовано платниками, що обліковуються у Міжрегіональному головному управлінні Державної фіскальної служби України – Центральному офісі з обслуговування великих платників – 742 млн. грн., в Головному Управлінні Державної фіскальної служби України у Львівській області – 52,7 млн. грн. та в Головному Управлінні Державної фіскальної служби України у Харківській області – 26,8 млн. грн.

Варто зазначити, що це значно більше, ніж кількість платників податків, які подали звіти про контрольовані операції за звітні 2013, 2014 та 2015 роки. Тобто приблизно 40% суб'єктів господарювання, які вважаються ризиковими з

точки зору податкових надходжень, або не здійснювали контрольованих операцій, або обсяг внутрішньогрупових операцій був настільки незначний, що фінансовий критерій визнання операцій контрольованими не було задоволено.

Крім того, фіскальною службою зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 9,8 млрд. гривень, що упередило несплату податку на 1,9 млрд. гривень. Зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування зараховується до складу податкового кредиту наступного періоду, на 1,3 млрд. гривень.

Територіальна структура експортно-імпортних економічних відносин є важливою, оскільки аналіз операцій з надання та отримання товарів і послуг в розрізі країн дозволяє оцінити в першу чергу основні вхідні та вихідні фінансові потоки держави. В свою чергу, вони показують основних країн-донорів та реципієнтів фінансових ресурсів. З точки зору податкової системи держави необхідно розуміти, чи в процесі таких взаємовідносин не здійснюється навмисне ухилення від сплати податків, зокрема, податку на прибуток (корпоративного податку), чому може сприяти трансфертне ціноутворення шляхом встановлення цін на такі товари чи послуги, які не відповідають принципу «витягнутої руки».

Станом на 01.09.2015 виявлено 72 платники, які несвоєчасно подали звітність або не в повному обсязі відобразили такі операції. За вказані порушення застосовано штраф у розмірі 15,4 млн грн. Крім того, за результатами аналізу відповідних операцій відібрано 45 звітів платників податків та прийнято остаточне рішення про проведення перевірок документів.

За даними ДПС України, за результатами подання звітів можна виділити такі особливості: кількість контрольованих операцій на внутрішньому ринку складала 82,0 %, операції ЗЕД – 18,0 %. При цьому сума контрольованих операцій на внутрішньому ринку складала лише 37,7 %, тоді як операції ЗЕД – 62,3 % (717 млрд грн). Необхідно зазначити, що за своєю природою ТЦ покликане здійснювати лише контроль ЗЕД. У розрізі кількості контрагентів внутрішній ринок налічував 3,3 тис., в операціях ЗЕД – 2,1 тис. За обсягами

контрольованих операцій перші позиції посідала Греція (понад 250 млрд грн), Швейцарія (понад 100 млрд грн), Кіпр та Франція (до 100 млрд грн), РФ, США та Велика Британія (до 25 млрд грн) та ін. (до 12 млрд грн)

2.2. Аналіз ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні

За підсумками звітного 2021 року до ДПС України надійшло повідомлення про 2318 контрольованих операцій. Це приблизно стільки ж, скільки за попередній період.

Водночас платники звітували про нарахування податку на прибуток на 3,6 трлн грн, що на 1,1 трлн грн більше, ніж у 2020 році.

Контрольовані операції здійснюються в основному з нерезидентами, зареєстрованими в Швейцарії (21%), Австрійській Республіці (20%), Французькій Республіці (15%), Об'єднаних Арабських Еміратах і Сполучених Штатах (по 4%). (рис 2.4.)

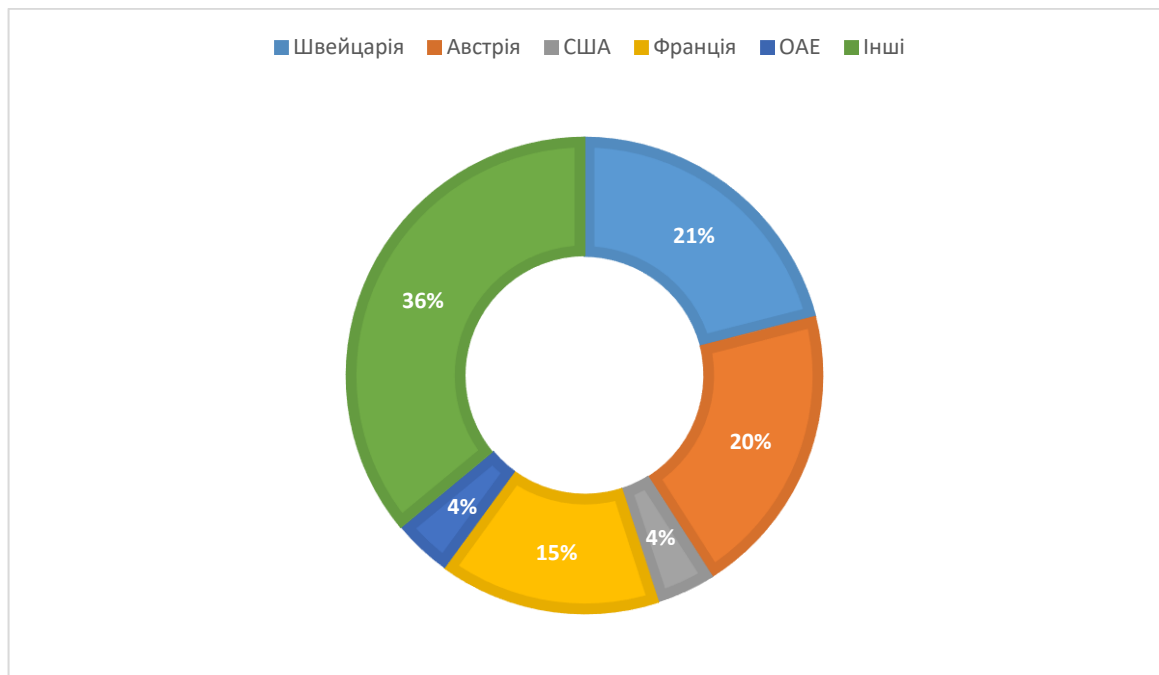


Рис.2.4. Структура країн, з якими здійснювались контрольовані операції у 2021 році

Торгівля товарами – 46% (у тому числі сировиною – 19%) та банківськими послугами – 41% становили більшу частину загальної кількості контрольованих операцій. Частка операцій в інших категоріях значно менша, а саме: послуги – 6%, фінансові послуги – 4%, торгівля цінними паперами – 2% та інші – 1%. (рис.2.5.)

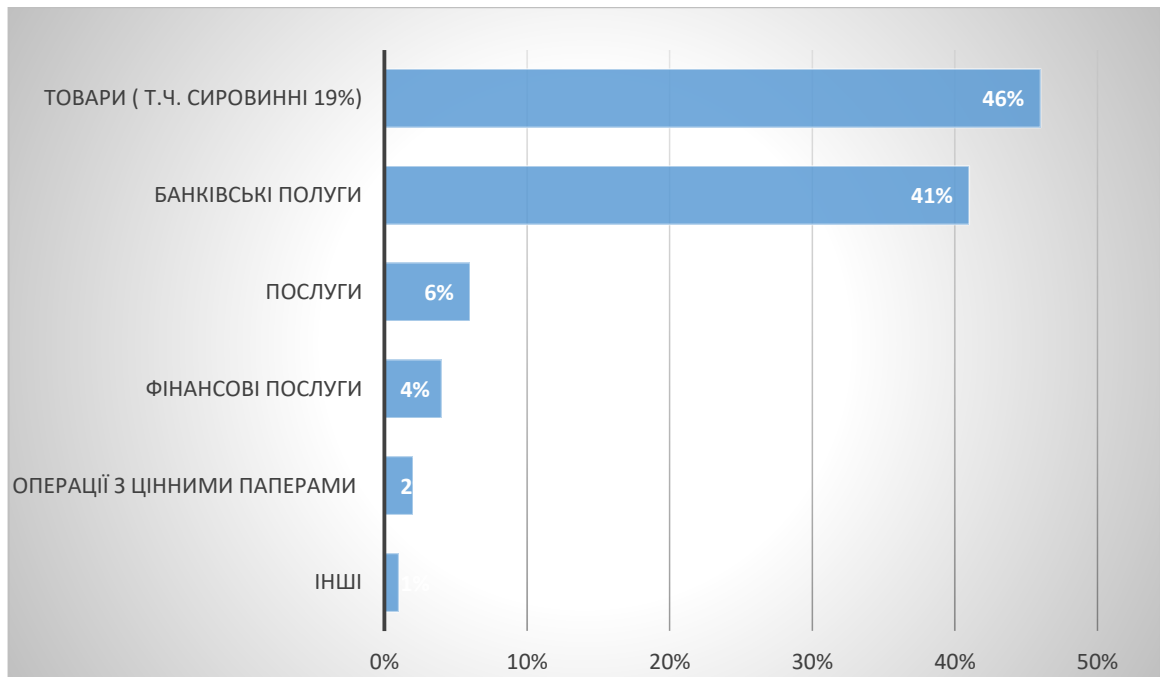


Рис. 2.5. Структура контрольованих операцій по категоріях

2 173 платники податків подали Повідомлення (що становить 94 % від загальної кількості звітів про КО за 2021 звітний рік), з яких 61 % проінформували про належність до міжнародної групи компаній . Основними державами (територіями) податкового резиденства материнських компаній МГК є Республіка Кіпр – 22 %, Федеративна Республіка Німеччина – 10 %, Сполучені Штати Америки – 9 %, Французька Республіка – 5 %, Швейцарська Конфедерація, Нідерланди та Україна – по 4 %, Республіка Австрія та Велика Британія – по 3 % та інші країни світу – 36 %.(рис. 2.6)

Якщо ми проаналізуємо податкове навантаження в розрізі країн, то отримуємо наступні показники (рис. 2.7; рис. 2.8)

Отже, найвищим податковим навантаженням на міжнародну торгівлю було між такими країнами, як: Віргінські острови – 0,78, Ангілья – 0,76, Парагвай – 0,75, ЄС – 0,74. Отже, якщо ми аналізуємо ці показники, то бачимо, що серед країн податкове навантаження з яких є найвищим було із країн Європейського Союзу та країнами – офшорами.

Проте поряд з цим, якщо ми розглянемо найнижчі показники податкового навантаження, то побачимо наступну ситуацію

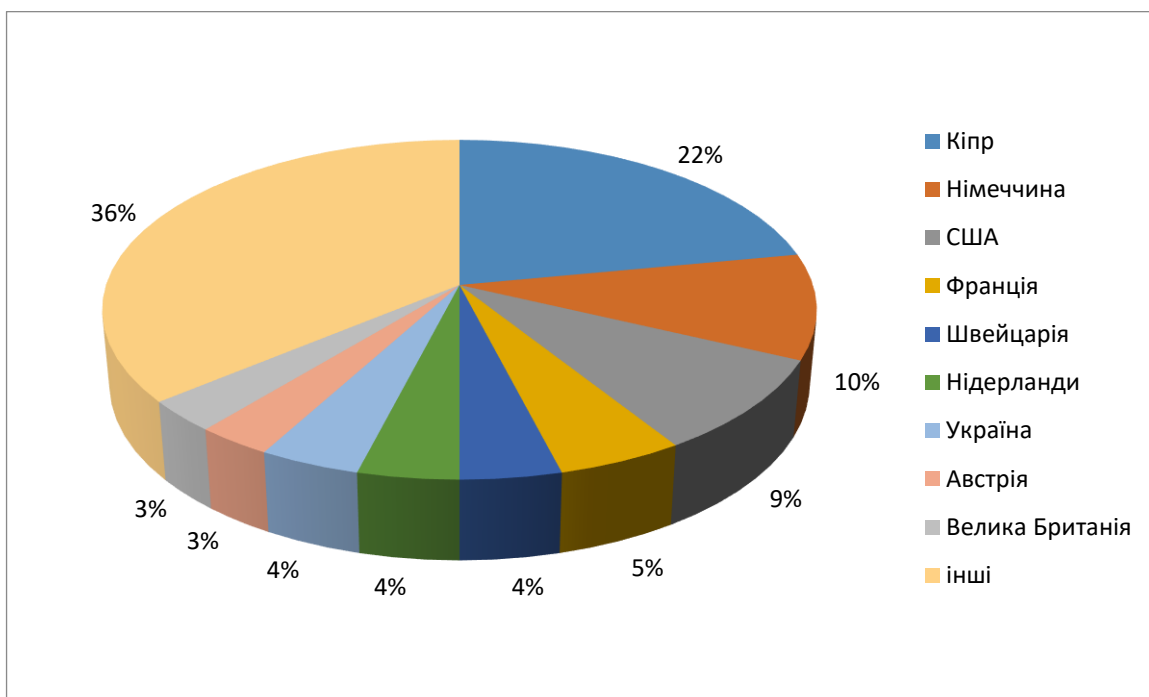


Рис.2.6. Основні держави податкового резиденства материнських компаній

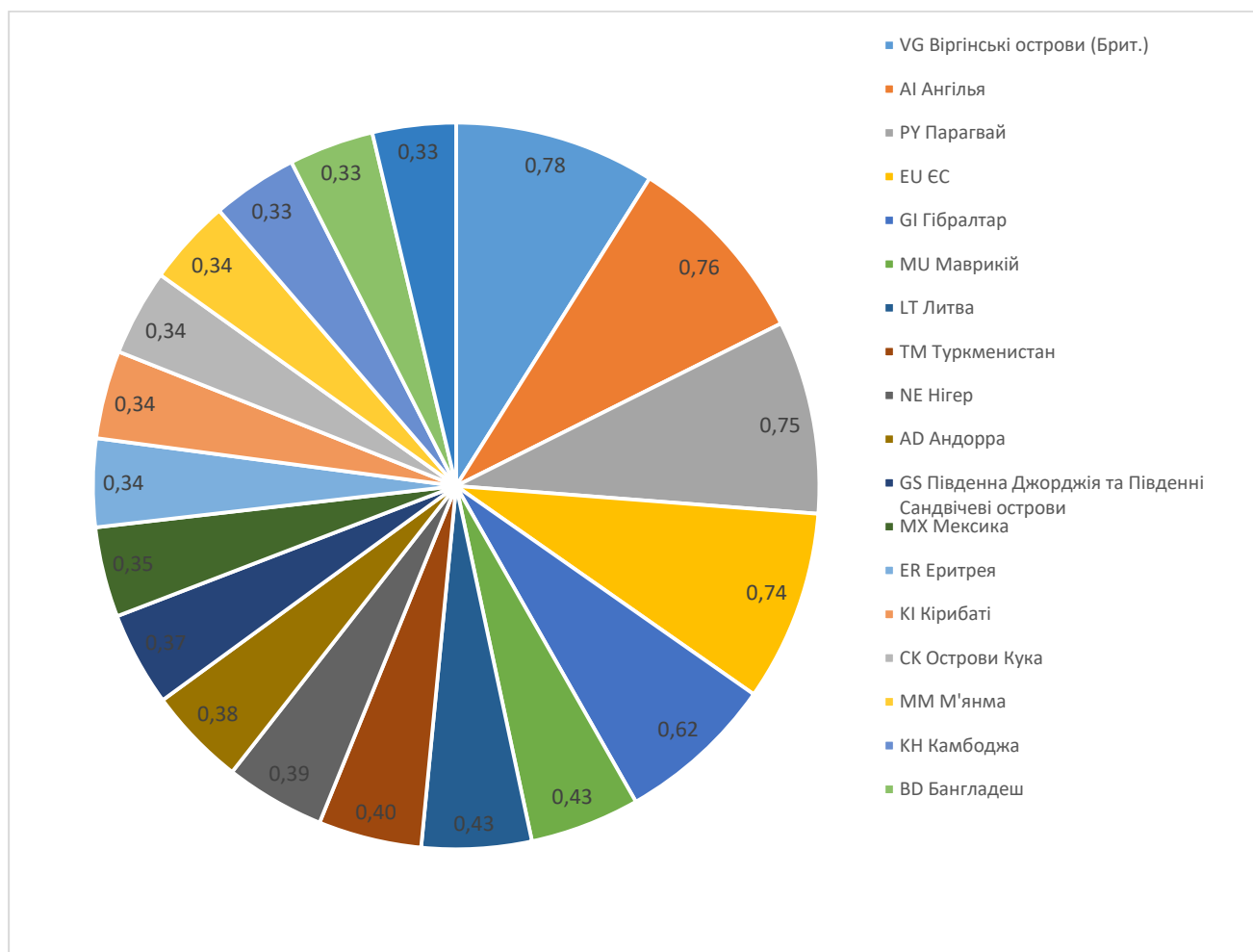


Рис. 2.7. Найвище податкове навантаження в розрізі країн

Найнижчим податкове навантаження становило 0,07 – Соломонові острови, Пуерто-Ріко, 0,14 – Ірландія, Мальта, 0,15 – Словенія, Домініка. Отже, Як бачимо, найнижче навантаження також стосується екзотичних країн і серед них немає країн Європейського Союзу.

Отже, проаналізувавши показники, можемо дійти висновку, що найбільшими партнерами України є Китай та Європейський Союз. Саме з цими країнами у нас були найбільший товарооборот, одні із найвищих рівнів податкового навантаження.

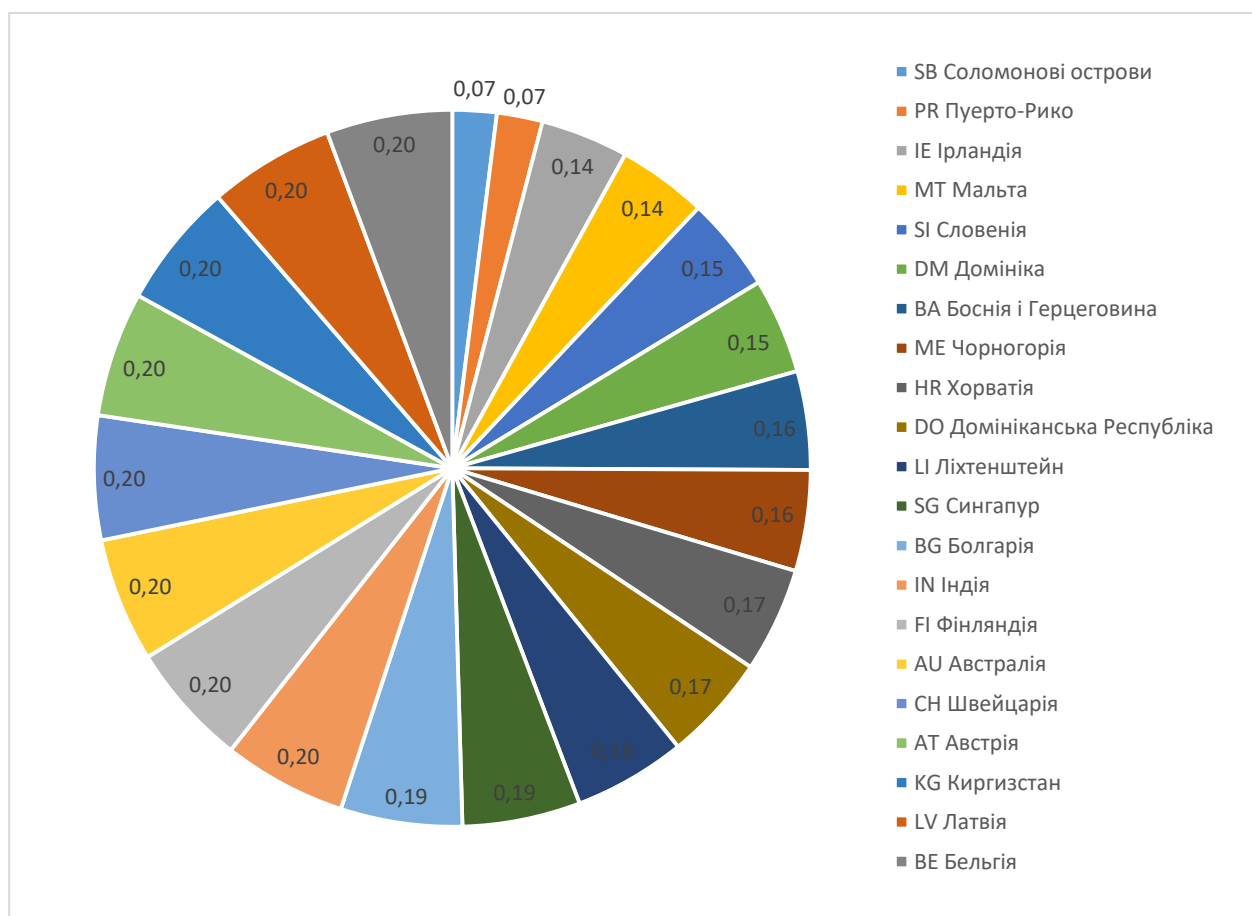


Рис. 2.8. Найнижче податкове навантаження у розрізі країн

2 червня 2022 року ДПС опублікувала повідомлення, яке роз'яснило вимоги щодо трансфертного ціноутворення відповідно до воєнного стану в Україні та у зв'язку з ситуацією з COVID-19.

Згідно з повідомленням, платник податків зобов'язаний скласти у 2022 році таку звітність:

- Звіт про контрольовані операції, Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній: до 1 жовтня 2022 року;
- Документація з трансфертного ціноутворення (Локальний файл) – подається на запит податкової служби протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту;
- Глобальна документація (Master file) – подається на запит податкової інспекції протягом 90 днів з дати отримання запиту, але податковий орган має право вимагати головний файл не раніше ніж через 12 і не пізніше 36 місяців з дня закінчення фінансового року; і
- Звітність по країнах (CbC): вперше застосовується для фінансового року, що закінчується в 2021 році, але не раніше року, в якому компетентні органи уклали багатосторонню угоду про автоматичний обмін звітами CbC.

Позовна давність

Термін позовної давності зазвичай становить 7 років. Термін позовної давності було призупинено з 18 березня 2020 року через пандемію COVID-19 і було призупинено протягом періоду воєнного стану, починаючи з 15 березня 2022 року.

Аудити трансфертного ціноутворення

Під час воєнного стану в Україні податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті припиняються, за винятком окремих випадків.

Також на час воєнного стану в Україні призупинено завершені перевірки, строки подання заперечень на акти перевірок та оскарження отриманих податкових повідомлень-рішень.

Також призупинено терміни перевірок щодо дотримання принципу «витагнутої руки».

Ставка податку 2% для контрольованих операцій

На період дії воєнного стану платники податків могли добровільно змінити систему оподаткування із загального режиму оподаткування на єдиний режим оподаткування за ставкою 2% доходу. Платники податку, які користувалися особливостями оподаткування, втрачають право на використання особливостей

такого оподаткування та автоматично вважаються такими, що застосовують ту систему оподаткування, на якій вони перебували до обрання зазначених ознак оподаткування.

При визначенні операцій як контрольованих на 2022 рік буде використано наступний підхід:

При досягненні доходу платника податку за контрольованими операціями порогового значення 150 млн грн річний дохід розраховується за будь-якою діяльністю за весь звітний рік, у тому числі доходи на системі оподаткування за ставкою 2%;

При досягненні доходами платників податків від контрольованих операцій порогу в 10 млн грн система оподаткування за ставкою 2% не враховуватиметься, якщо вони не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Українське законодавство містить низку конкретних санкцій щодо трансфертного ціноутворення. Штрафи розраховуються із застосуванням величини прожиткового мінімуму (ПМ), встановленого на 1 січня звітного року (1 січня 2022 року, 2481 грн. (приблизно 68 євро)).

За неподання або неподання звітності щодо окремих контрольованих операцій можуть бути нараховані такі штрафні санкції:

300 СМ – за неподання звіту про контрольовані операції;

1 відсоток вартості контрольованих операцій (але не більше 300 СМ) – за контрольовані операції, не зазначені у поданому звіті про контрольовані операції;

3% від вартості контрольованих операцій (але не більше 200 см) – за відсутність документації з трансфертного ціноутворення;

5 ПМ за кожний день неподання звіту про контрольовані операції та/або документації ТП після спливу 30 днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафів, зазначеного вище.

За несвоєчасне подання звітності та документації можуть бути нараховані штрафні санкції:

1 ПМ за кожен день прострочення (але не більше 300 ПМ) – за несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції;

1 ПМ за кожний день прострочення (але не більше 300 ПМ) – у разі несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції про контрольовані операції;

2 СМ за кожен день прострочення (але не більше 200 СМ) – за несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення.

Якщо ціна або рентабельність контрольованих операцій виходять за межі діапазону, визначеного документацією з трансфертного ціноутворення, додатковий податок на прибуток підприємств слід розраховувати до мінімального або максимального діапазону витягнутої руки (для самостійно визначених коригувань) або до медіани витягнутої руки діапазон довжини (для коригувань, розрахованих податковими органами).

Виходячи з принципу «витягнутої руки», податковий контроль трансферного ціноутворення здійснюється за двома основними напрямками: по-перше, моніторинг та аналіз звітів про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення, будь-яких інших інформаційних джерел; по-друге, проведення перевірок із питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій. Тривалість таких перевірок не повинна перевищувати 18 місяців. При цьому контролюючий орган зобов'язаний кожні шість місяців надавати платнику інформацію про поточний стан проведення перевірки. За необхідності така перевірка може бути продовжена на строк, що не перевищує 12 місяців.

Хронологія застосування штрафів свідчить про поступове посилення штрафного фінансового тиску за порушення норм законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.

Формулювання підстав для їх застосування пов'язане з саме порушенням процедури подання звітності, тоді як прив'язка розмірів штрафних санкцій до суми несплачених податків, виявлених під час податкових перевірок контрольованих операцій, відсутня.

Формулювання підстав для їх застосування стосується порушень порядку подання звітності, але зв'язку між сумою штрафів та сумою несплачених податків, виявлених під час податкових перевірок відповідних операцій, немає.

Зважаючи на часту зміну розмірів штрафів, слід пам'ятати, що штрафні санкції за результатами перевірок контролюючих органів застосовуються в розмірах, установлених законом, що діє на день прийняття рішення про застосування штрафу, тобто в період фактичного проведення перевірки, а не за період здійснення контрольованих операцій. Окрім того, трьохвідсотковий штраф за неподання документації загрожує платнику податків, який не подав документацію на перший запит податківців, або у відповіді на повторний запит не надав потрібну інформацію. Посилення штрафних санкцій у сфері трансферного ціноутворення цілком відповідає вітчизняній традиції й практиці жорсткого податкового адміністрування

Висновки до другого розділу

Отже, аналіз чинного порядку здійснення податкового контролю у сфері трансферного ціноутворення свідчить про відсутність чітко визначених правил трансферного ціноутворення та механізмів контролю їх застосування. Крім звіту про контрольовані операції та аналітичних матеріалів щодо підтвердження трансфертних цін, платники податків зобов'язані подавати всі первинні документи, пов'язані із здійсненими операціями. Такі вимоги призводять до збільшення адміністративних витрат бізнесу, бюрократизації та зростання неформальної складової податково-контрольного перевірконого процесу.

За даними ДПС України, за результатами подання звітів можна виділити такі особливості: кількість контрольованих операцій на внутрішньому ринку складала 82,0 %, операції ЗЕД – 18,0 %. При цьому сума контрольованих операцій на внутрішньому ринку складала лише 37,7 %, тоді як операції ЗЕД – 62,3 % (717 млрд грн). Необхідно зазначити, що за своєю природою ТЦ покликане здійснювати лише контроль ЗЕД. У розрізі кількості контрагентів внутрішній ринок налічував 3,3 тис., в операціях ЗЕД – 2,1 тис. За обсягами

контрольованих операцій перші позиції посідала Греція (понад 250 млрд грн), Швейцарія (понад 100 млрд грн), Кіпр та Франція (до 100 млрд грн), РФ, США та Велика Британія (до 25 млрд грн) та ін. (до 12 млрд грн)

Для вітчизняної практики характерним є більш жорсткий контроль над трансферним ціноутворенням, ніж у більшості країн світу, результативність його здійснення малоефективна з огляду на загрозливі масштаби прихованого відтоку фінансових ресурсів із вітчизняної економіки. У зв'язку з цим слід поглиблювати вивчення міжнародного досвіду у податкового контролю трансферного ціноутворення, насамперед у площині захисту податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеності окремих законодавчих норм.

3. КОНТРОЛЬОВАНО-ПЕРЕВІРОЧНІ АСПЕКТИ У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ

3.1. Проблеми вдосконалення методики податкового аудиту трансфертного ціноутворення

Зростання міжнародної торгівлі з кінця 20 століття та поширення практики оптимізації оподаткування при використанні офшорних юрисдикцій. Необхідно було створити систему управління трансфертним ціноутворенням на глобальному рівні.

Відношення зовнішньоторговельного обороту до ВВП України дає підстави зробити висновок про відкритий характер розвитку національної економіки (експортоорієнтований та імпортозалежний).

Зменшення надходжень від експорту іноземної валюти, після анексії Криму та окупації промислових районів Донбасу, стало однією з причин процесу девальвації валюти та інфляції. Відновлення та розвиток вітчизняного експортного потенціалу було стратегічним завданням зміцнення фінансово-економічної безпеки. Необхідність і актуальність контролю трансфертного ціноутворення слід відзначити з кількох причин.

Трансфертне ціноутворення є важливим для визначення бази оподаткування та виконання бюджетів. Також це засіб боротьби з незаконним виведенням капіталу держави., сприяє отриманню достатньої валютної виручки від експорту для підтримки валютно-курсової стабільності. Тому управління трансфертним ціноутворенням важливе, особливо для забезпечення бюджетної, податкової та валютної безпеки.

Глобалізація, збільшення руху товарів і грошей призвели до використання офшорних юрисдикцій у торгових відносинах. Там компанії-резиденти продають свої товари офшорам за нижчими від ринкових цінами. Потім компанія-посередник перепродає товари в інші країни за ринковими цінами. Товар факту не переміщується в офшорну країну.

Такий механізм дозволив більшій частині прибутку залишатися в юрисдикціях зі ставками податку на прибуток підприємств, значно нижчими, ніж

у країні виробника товарів, або в юрисдикціях, де такого податку немає взагалі. В результаті такої оптимізації бюджети країн-виробників зазнали значних податкових втрат.

У глобальній економіці, в якій багатонаціональні корпорації відіграють важливу роль, уряди повинні забезпечити, щоб оподатковуваний прибуток штучно не переміщувався за межі їхньої юрисдикції та щоб податкові бази, які повідомляються податковим органам, відображали економічну діяльність їхніх країн. Ми прагнемо до того, щоб платники податків важливо обмежити економічний ризик подвійного оподаткування, що виникає внаслідок двосторонніх суперечок при визначенні принципу «витагнутої руки» щодо транскордонних операцій з асоційованими підприємствами.

Тому важливо, щоб платники податків обмежували економічний ризик подвійного оподаткування, що виникає внаслідок двосторонніх спорів, коли визначають принцип «витагнутої руки» для транскордонних операцій із пов'язаними підприємствами.

Спільний форум ЄС із ТЦ допомагає і консультує Європейську Комісію з податкових питань щодо ТЦ. У своїх висновках у березні 2017 р. Рада ЄС позитивно відзначила роботу Форуму в період з липня 2012 р. по січень 2017р. і схвалила три звіти: про вторинні коригування, про управління ризиками ТЦ, про компенсаційні коригування. Рекомендації спрямовані переважно на уникнення подвійного оподаткування, неоподаткування та вирішення податкових спорів. Державам – членам ЄС було запропоновано якнайшвидше імплементувати рекомендації звітів

Необхідно зазначити, що понад третина зовнішньоекономічних операцій з товарів та послуг відбувається поза країнами – членами ОЕСР. Інтереси та реалії країн, що розвиваються, відповідно до рівня розвитку їх потенціалу відображають переважно Настанови ООН із ТЦ. Документ приділяє особливу увагу досвіду таких країн: практичним аспектам реалізації ТЦ у Бразилії, Китаї, Індії та Південній Африці. На нашу думку, для України найбільш доцільно

орієнтуватися на провідний досвід ЄС та ОЕСР, враховуючи позицію ООН з ТЦ.

Трансфертне ціноутворення запроваджене в Україні у 2013 р.

З 23 травня 2020 року в Україні запроваджується трирівнева документація з трансфертного ціноутворення, яка включає:

Звіт по країні (подається вперше за фінансовий рік, що закінчується у 2021 році): є обов'язковим, якщо платник податків належить до міжнародної групи компаній, а загальний консолідований дохід такої групи за фінансовий рік попереднього звітного року перевищує 750 мільйонів євро, а також якщо виконується одна з інших додаткових обставин, передбачених Податковим кодексом. Платник податків подає звіт до податкових органів протягом 12 місяців після закінчення фінансового року, який визначається материнською компанією міжнародної групи компаній.

Документація про глобальне трансфертне ціноутворення (Основний файл) (подається вперше за фінансовий рік, що закінчується у 2021 році): Основний файл є обов'язковим, якщо платник податків належить до міжнародної групи компаній, а загальний консолідований дохід такої групи за фінансовий рік, що передуює звітний рік перевищує 50 млн євро. Платник податків подає Основну справу лише на вимогу податкових органів протягом 90 календарних днів з моменту її отримання. Такий запит має бути надіслано не раніше ніж через 12 місяців та не пізніше 36 місяців з дати закінчення фінансового року, встановленої міжнародною групою компаній, до якої входить платник податків.

Документація з трансфертного ціноутворення та глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File) має бути підготовлена лише українською мовою в будь-якому форматі (окремий документ або набір документів).

Податковий кодекс України містить детальний перелік інформації, яка вноситься до документації з трансфертного ціноутворення (Local File), глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File),CbCR та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.

Якщо ціни/прибутковість контрольованої операції не відповідають принципу «витягнутої руки», платник податку повинен провести відповідне коригування трансфертного ціноутворення та сплатити податок додатково. Сторони контрольованої операції мають право здійснювати пропорційне коригування трансфертного ціноутворення. Пропорційне коригування для українських платників податків допускається, якщо контрагент є пов'язаною особою з платником податків і здійснив фактичне коригування своїх податкових зобов'язань. Крім того, між Україною та юрисдикцією пов'язаної сторони-нерезидента повинна існувати ефективна ДІН.

Податковий кодекс також передбачає проведення спеціалізованої перевірки трансфертного ціноутворення, оскільки податкові органи не мають права перевіряти ціноутворення в контрольованих операціях під час звичайних повномасштабних податкових перевірок. Тривалість аудиту не може перевищувати 18 місяців, але можливе продовження ще на 12 місяців. Перебіг такого строку також зупиняється до завершення судового провадження за позовами платника податків з питань, пов'язаних з призначенням, проведенням або предметом такої перевірки.

Податкові органи не можуть проводити більше однієї перевірки трансфертного ціноутворення протягом одного календарного року, хоча інші податкові перевірки (нетрансфертного ціноутворення) можуть проводитися протягом цього періоду. Установлений законом термін позовної давності для оцінки трансфертного ціноутворення становить сім років.

Податкові органи мають право використовувати інформацію, отриману в ході перевірки трансфертного ціноутворення від платників податків, які були учасниками перевірених контрольованих операцій або брали участь у ланцюжку постачання предмета контрольованих операцій. У разі ненадання інформації податкові органи мають право провести зустрічну перевірку таких платників податків.

З 1 січня 2019 року в Податковому кодексі запроваджено принцип переваги змісту над формою, який означає, що комерційні та/або фінансові

характеристики контрольованих операцій визначаються фактичними діями їх сторін та фактичними умовами/обставинами здійснення його проведення навіть за відсутності документального підтвердження або в разі суперечності умовам відповідного договору.

Якщо учасники контрольованої операції не надають інформації щодо фактичних дій учасників операції та фактичних умов її проведення, то активи розподіляються на користь учасника контрольованої операції, який є резидентом України.

3.2. Керівні принципи ОЕСР з трансфертного ціноутворення

ОЕСР продовжує очолювати міжнародні зусилля з гармонізації принципів і зобов'язань щодо трансфертного ціноутворення після публікації у 2015 році остаточних звітів щодо своєї ініціативи щодо боротьби з розмиванням бази та переміщенням прибутку (BEPS) і публікації у 2017 році переглянутих Рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових адміністрацій, включно з публікацією Рекомендацій із трансфертного ціноутворення щодо фінансових операцій у лютому 2020 року. Низка країн прийняла вказівки ОЕСР повністю або суттєво. Останнім часом ОЕСР зосереджується на вирішенні податкових питань, пов'язаних із зростаючою цифровізацією світової економіки. У 2019 році ОЕСР запропонувала підхід на основі двох компонентів, який згодом був прийнятий як основа для просування вперед.

Перший компонент зосереджується на розподілі більшої частки прибутку між юрисдикціями ринку/користувачів шляхом відходу від традиційних принципів ціноутворення на незалежних умовах і вимог фізичного зв'язку. Це робиться шляхом встановлення нового податкового права для ринкових/користувальницьких юрисдикцій вимагати частки залишкового прибутку МНК незалежно від фізичної присутності, а також компенсацію, визначену на міжнародній основі за базову маркетингову та дистрибуційну діяльність, фізично здійснювану на ринку. Перший компонент призначений для охоплення як високоцифрованих компаній, так і компаній, орієнтованих на споживачів, які здійснюють транскордонну діяльність.

Другий компонент спрямований на вирішення проблем BEPS шляхом встановлення мінімальних глобальних порогів сплати податків для великих компаній, незалежно від того, де виникають їхні доходи. У проектах Pillar One і Pillar Two, випущених у жовтні 2020 року, визначено «середу 2021 року» як термін завершення роботи над цими проектами.

Глобальна пандемія COVID-19 спричинила затримку в реалізації цих ініціатив. 8 жовтня 2021 року ОЕСР оприлюднила заяву, в якій не надала

додаткової суттєвої інформації щодо пропозицій, але зазначила, що деякі країни, які раніше висловлювали заперечення щодо глобальної мінімальної податкової ставки, тепер погодилися підтримати цю пропозицію. У результаті всі країни-члени ЄС схвалили запропоновані ОЕСР реформи, як і майже всі 140 країн-членів ОЕСР. Однак на момент написання цієї статті залишається незрозумілим, чи приймуть Сполучені Штати одну чи обидві пропозиції. Метою ОЕСР G20 є запровадження нових глобальних мінімальних податкових правил до 2023 року.

Відхід Pillar One від вимог щодо фізичного зв'язку суперечить наголосу на фізичній присутності в попередніх роботах ОЕСР щодо BEPS та Рекомендаціях. У цих заявах надавалася велика вага фізичній присутності персоналу – зокрема, щодо функцій розробки, вдосконалення, підтримки, захисту та експлуатації (DEMPE) – у визначенні економічної власності на нематеріальні активи та припущення щодо ризику, а також відповідного розподілу прибутків і збитків, для цілей трансфертного ціноутворення.

Залишається з'ясувати, чи Перший компонент передвіщає ширший відхід від стандарту «витягнутої руки», який є основою міжнародного трансфертного ціноутворення, чи він більше відображає поточне політичне середовище, у якому трансфертне ціноутворення розглядається як інструмент прогресу певні цілі політики. Але незалежно від того, яка точка зору зрештою переважає, Перший компонент і нещодавні вказівки, яким він, здається, суперечить, є яскравим прикладом проблем, з якими стикаються МНК, коли вони намагаються зорієнтуватися в мінливих пісках міжнародного середовища трансфертного ціноутворення.

Односторонні заходи окремих юрисдикцій створюють проблеми для МНП у трансфертному ціноутворенні

Ці глобальні виклики ускладнюються односторонніми заходами, вжитими окремими юрисдикціями для підтримки власних режимів трансфертного ціноутворення. Частина цієї діяльності виникла в прямому контексті дебатів щодо цифровізації, оскільки країни, які не бажали чекати спільних дій ОЕСР, взяли справу у свої руки, ухваливши законодавство для окремих юрисдикцій.

Наприклад, французький податок на цифрові послуги (DST), підписаний у законодавстві в середині 2019 року, із зворотною дією до 1 січня 2019 року, застосовує податок у розмірі 3% до охоплених послуг із підтвердженням того, що він має бути тимчасовим до остаточного, тривалого - термінового рішення ОЕСР щодо цифрового оподаткування. У 2020 році Велика Британія ввела в дію DST, згідно з яким податок у розмірі 2% стягується з доходів певних пошукових систем, платформ соціальних мереж і онлайн-ринків.

Станом на кінець березня 2021 року приблизно половина всіх європейських країн ОЕСР оголосили, запропонували або ввели в дію літній час із значною неузгодженістю між різними підходами. Таке різноманітне законодавство створює значні проблеми для цільових компаній, найбільш значні з яких розташовані в США.

У спільній заяві від 21 жовтня 2021 року Австрія, Франція, Італія, Іспанія, Велика Британія та США виклали план скасування літнього часу та погроз у відповідь тарифами, якщо і коли правила Першого рівня будуть реалізовані. 22 листопада 2021 року Мінфін США оголосив, що Туреччина погодилася на подібні умови.

За межами сфери літнього часу окремі юрисдикції вжили односторонніх заходів і в інших сферах, покладаючись на внутрішні заходи, навіть коли вони чекають і навіть підтримують ширші ініціативи ОЕСР. У Канаді, наприклад, Агентство доходів Канади (CRA) звернулося до правила «перекваліфікації» в канадському Законі про податок на прибуток, щоб спробувати повторно кваліфікувати внутрішньофірмові операції, які, на думку CRA, не відбулися б на відстані витягнутої руки. CRA висунуло аргументи відповідно до правила повторної характеристики у двох останніх справах, обидва рази безуспішно, але не демонструє жодних ознак відмови від аргументу надалі. CRA навіть зайшло так далеко, щоб оголосити, що, оскільки воно розглядає правило про зміну кваліфікації як національний захід проти зловживань, воно не буде вести переговори щодо застосування цього правила в процесі процедури взаємної згоди (MAP),

Податок на перенаправлений прибуток (DPT) у Великобританії є ще одним прикладом внутрішнього заходу для посилення інструментарію застосування трансфертного ціноутворення окремої юрисдикції. DPT націлений на багатонаціональні підприємства, які використовують те, що Служба доходів і митниці (HMRC) вважає штучними механізмами для відведення прибутків від податкової мережі Великобританії. Запроваджений 1 квітня 2015 року DPT передбачає штрафну ставку 25% (порівняно з поточною ставкою корпоративного податку у Великій Британії 19%) на прибуток, що підпадає під його дію. Є два способи, якими багатонаціональна структура платника податків може потрапити під DPT:

- компанія в структурі (резидент Великобританії чи нерезидент) є стороною угоди, якій бракує економічної сутності; або
- уникнення небританською компанією оподаткованої присутності у Великобританії.

Повідомлення про нарахування DPT від HMRC передбачає посилену перевірку трансфертного ціноутворення на додаток до ризику відповідальності за 25% збору з частини прибутку платника податків. А щоб збільшити розкриття потенційних суб'єктів DPT, HMRC вимагає від платників податків, які запитують угоду про попереднє ціноутворення (APA), висловити свою думку щодо того, чи ймовірно DPT буде застосовано до їхніх угод.

У 2017 році Австралія запровадила власний DPT, спрямований на те, щоб «значущі глобальні суб'єкти господарювання» сплачували податки відповідно до економічної сутності їхньої діяльності в Австралії та запобігання переведенню прибутків в офшори через угоди пов'язаних сторін. У разі виявлення домовленостей щодо переведення прибутків з Австралії до країни з ефективною ставкою оподаткування нижче 24% і немає достатньої економічної сутності для виправдання цих прибутків, зобов'язання DPT оцінюється в 40% від перенаправлених прибутків. Приймаючи DPT, австралійський уряд заявив, що приблизно 1470 платників податків підпадають під дію DPT, 130 з яких, за оцінками, належать до категорії «високого ризику».

Франція зробила занепокоєний крок, запровадивши ризик кримінального викриття у спорах щодо трансфертного ціноутворення. Після документа ОЕСР від листопада 2017 року під назвою «Боротьба з податковими злочинами: десять глобальних принципів», у якому зазначено, що «важливо, щоб юрисдикції мали можливість застосовувати кримінальні санкції щодо порушень податкового законодавства», податкова адміністрація Франції з 2018 року зобов'язаний передавати прокурору будь-які файли податкової перевірки, які призводять до повторної оцінки на суму понад 100 000 євро та застосування певних визначених санкцій. Закон вважається настільки широким, що значно збільшує кількість направлень і судових переслідувань, включаючи, потенційно, з питань трансфертного ціноутворення.

На додаток до цих та інших законодавчих або нормативних удосконалень систем трансфертного ціноутворення в окремих юрисдикціях, країни також залучають додаткові ресурси для підтримки своїх зусиль із забезпечення дотримання трансфертного ціноутворення. У Бельгії, наприклад, спеціалізований відділ трансфертного ціноутворення («TP cell») у податковому органі Бельгії за останні роки розширив і значно розширив свою діяльність, у тому числі спільно з місцевими аудиторськими групами. Бельгійська спеціальна група податкових розслідувань (команда, яка зазвичай проводить перші рейди) також зосередилася на трансфертному ціноутворенні, до якої приєдналися деякі високопоставлені члени відділу TP. Інформація, зібрана під час ранкових рейдів, часто використовується командою для виконання та перевірки функціонального аналізу відповідних бельгійських платників податків. Податкові органи Бельгії також все частіше використовують методи інтелектуального аналізу даних і аналізу даних для оцінки ризиків платників податків на предмет можливого ризику трансфертного ціноутворення. Використання цих методів також зростає в багатьох інших юрисдикціях.

Збільшення використання АРА та МАР для вирішення проблеми зростання суперечок/судових процесів і ризику подвійного оподаткування

Сукупний ефект усього вищесказаного, як не дивно, викликає загострення суперечок. Практично в кожній юрисдикції повідомляється, що аудити трансфертного ціноутворення зростають за кількістю, складністю та оцінюваними сумами, і все частіше супроводжуються заявами про штрафні санкції. Збільшення аудиторської активності часто відбувається в односторонньому порядку, але не завжди, за повідомленнями про зростання двосторонніх і багатосторонніх аудитів. І питання, які розглядаються, охоплюють широкий діапазон – для країн, які дотримуються вказівок ОЕСР, велика увага приділяється функціям DEMPE і, де це доречно, нематеріальним активам, які важко оцінити.

Здається, низка юрисдикцій зосереджується на фінансових транзакціях між компаніями, оскаржуючи процентні ставки, що стягуються за позиками між компаніями, ціноутворення гарантійних комісій, а також характер і ціноутворення угод про грошовий пул. Маркетингові нематеріальні активи є ще одним джерелом суперечок, як і реструктуризація бізнесу в цілому. І практично всі юрисдикції є свідками або прогнозують зростання судових процесів у сфері трансфертного ціноутворення, оскільки дедалі агресивніші дії правозастосування виявляються нерозв'язними на адміністративному рівні. У цьому суперечливому середовищі серйозне занепокоєння викликає ризик подвійного оподаткування.

На щастя, АРА та МАР існують, щоб допомогти зняти тиск із котла глобального трансфертного ціноутворення та пом'якшити занепокоєння щодо подвійного оподаткування, але ці системи вже мають обмежені ресурси, а попит, здається, лише зростає. Деякі юрисдикції встановлюють або розширюють свої програми АРА, і багато юрисдикцій повідомляють про зростання попиту платників податків на впевненість, яку може собі дозволити АРА, але процес залишається повільним, а АРА часто займає три роки або більше.

Наявність МАР є надзвичайно важливою для вирішення конкуруючих претензій і ризиків подвійного оподаткування, що виникають через описану вище ситуацію, і, як і у випадку з АРА, ряд країн створюють або збільшують свої

ресурси MAP. Але мережа MAP піддається серйозному ризику перевантаження навіть до того, як повний вплив ініціатив ОЕСР щодо BEPS буде поглинено. У листопаді 2021 року ОЕСР оприлюднила статистику MAP за 2020 рік, і в ній зазначено, що лише у 2020 році було розпочато близько 2500 нових справ щодо MAP, причому приблизно 95% із них походять із 25 провідних юрисдикцій. Кількість нових справ про трансфертне ціноутворення зросла приблизно на 15%, в результаті чого станом на кінець 2020 року кількість випадків трансфертного ціноутворення складала понад 6000.

Висновки до третього розділу

З огляду на все вищесказане, це надзвичайно складний час для платників податків, які прагнуть вирішити свої глобальні проблеми трансфертного ціноутворення. Важливі аспекти змінюються та розвиваються в реальному часі, створюючи підвищену невизначеність, посилюючи суперечки та судові процеси, а також ризикуючи перевантаженням процесів АРА та MAP, призначених для компенсації цього тиску та уникнення подвійного оподаткування.

Такий збіг обставин уже існував до пандемії, і фінансові навантаження на державну скарбницю, спричинені пандемією, лише посилили напругу. Проте так само, як є надія, що ми почнемо виходити за межі пандемії, є також надія, що минуле є прологом і зацікавлені сторони знайдуть спосіб подолати свої розбіжності та знайти спільну мову. Але до того часу, безумовно, буде надзвичайно цікавий час для всіх учасників.

ВИСНОВКИ

Отже, відповідно до українського законодавства, трансфертне ціноутворення – це продаж товарів або послуг взаємозалежними особами за внутрішньою ціною підприємства, що відрізняється від ринкової.

Таке ціноутворення дозволяє перерозподіляти валовий прибуток на користь тих, хто знаходиться в країнах з нижчими податками. Це найпростіший і найпоширеніший міжнародний податковий план, спрямований на мінімізацію податків, які підлягають до сплати. Незважаючи на впровадження державного регулювання процесу трансфертного ціноутворення в країнах-членах ОЕСР та багатьох країнах, що прогресивно розвиваються, в Україні цей сектор значною мірою не регулюється державою, тому транснаціональні корпорації та ПФГ виводити додану вартість, майже без перешкод.

У міжнародній практиці трансфертне ціноутворення використовується як інструмент податкового контролю над операціями з пов'язаними особами. Вважається, що це ключ до запобігання ухиленню від сплати податків у деяких країнах.

Основна мета, яка переслідується під час прийняття законодавства про трансфертне ціноутворення, – створення ефективної системи протидії використанню бізнесом схем оптимізації за участю офшорних та керованих структур. Такі цілі стосуються широкого кола бізнес-груп, підприємців та державних установ, які мають швидко та ефективно реагувати у рамках своєї сфери економічної діяльності.

У даний час практика у сфері трансфертного ціноутворення розвивається досить швидкими темпами та є досить різноманітною. У міжнародній практиці трансфертне ціноутворення використовується як інструмент податкового контролю над транснаціональними операціями з пов'язаними особами. Вважається, що саме це є запорукою запобігання ухиленню від сплати податків в окремо взятій країні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Кавтиш О.П. Сабадир А.О. Міжнародне трансфертне ціноутворення: значення, приклади, недоліки, переваги та ризики для підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sb-keip.kpi.ua/article/view/121405/154876>
2. Касперович Ю.В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до рекомендацій ОЕСР/ Стратегічні пріоритети, № 3 (36), 2015 р. [Електронне джерело] – Режим доступу: <http://sp.niss.gov.ua/content/articles/files/12s-1454493579.pdf>
3. Клименко О. Про трансфертне ціноутворення / О. Клименко // Вісник Міністерства доходів і зборів. - 2013. - № 32. - 5 с.
4. Кричун П. Питання трансфертного ціноутворення в Німеччині / П. Кричун // Вісник Міністерства доходів і зборів. - 2013. - № 46. - с. 58-61.
5. Тищук Т.А. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://econindustry.org/arhiv/html/2011/st_54_09.pdf
6. Мішин М. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. - 2013. - № 38. - с. 48-52 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064>
7. Сичевський І. Трансфертне ціноутворення / І. Сичевський, І. Сивопап // Вісник Міністерства доходів і зборів. - 2013. - № 33. - с. 14-17.
8. Тищук Т. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу: аналіт. зап. / Т. Тищук, О. Іванов [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>
9. Жердецька Л.В. Механізм трансфертного ціноутворення в банку / автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.08 /Л.В. Жердецька // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: mydisser.com/dfiles/51563596.doc

10. Мельник А.А. Механизм формирования и реализации политики трансфертного ценообразования на предприятии [Текст] / А.А. Мельник // Коммунальное хозяйство городов. – 2005. - №65. – С. 211-219
11. Податковий кодекс України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1406491064474994>.
12. Ценовая позиция // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.integrites.com/ru/publication/902/>.
13. Принцип «витагнутої руки» при здійсненні контрольованих операцій за настановами ОЕПС // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.peritus.com.ua/pryntsyyp-vytyahnutoji-ruky-pry-zdijsnennya-kontrolovanyh-operatsijza-nastanovamy-oers>.
14. Типова податкова конвенція ОЕСР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://lhs.net.ua/ua-typova-konventsiiia-oon-pro-unyknennia-podviinoho-opodatkuvannia-bilsh-adaptovana-do-ukrainskykh-realii-nataliia-buromenska-vodafone-ukraina-ru-typovaia-konventsyya-oon-ob-yzbezhanyy-dvoynoho-naloho/>
15. Офіційний сайт Міністерства фінансів України//[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.mof.gov.ua/uk>
16. Офіційний сайт Державної служби статистики України. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
17. 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/1_doc2.nsf/link1/MF17026.html.
18. Трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану: // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/9415-transfertne-tsnoutvorennya-v-umovah-vonnogo-stanu>
19. Основні правила заповнення та контролю повноти подання Звіту про контрольовані операції. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/616129.html>
20. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з

питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої 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.

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

22. 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.

23. Нові штрафи трансфертного ціноутворення 2022.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tco-audit.com.ua/ua/novye-shtrafy-tco-2/>

24. Звіт про контрольовані операції: порядок заповнення: // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhplatforma.com.ua/article/7222-zvt-pro-kontrolovan-operats>

25. Гетьман К.О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Право та інновації. 2021. № 3 (35). С. 85–90. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-12](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12).

26. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017. New York : United Nations, 2017. XIX, 804 p. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

27. Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/transferpricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-bepsactions-4-8-10.htm>

28. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>

29. Зовнішня торгівля України товарами та послугами у 2020 році. Українська служба статистики. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

30. Показники зовнішньої торгівлі України. Державна митна служба України. URL : <https://bi.customs.gov.ua/uk/trade/payments>

ДОДАТКИ



Департамент трансфертного ціноутворення

ПРАВИЛА ЗАПОВНЕННЯ ЗВІТУ ПРО КО



Державна податкова служба України

Звіт про КО складається:



ОДИНИЦІ ВИМІРУ ТА ПАРАМЕТРИ ЗВІТУ:

грошові	відображаються у грн без копійок (з відповідним округленням), крім графи 16 Додатка, яка заповнюється у валюті контракту
кількість показників робіт/послуг	кількість товару відображається відповідно до одиниць виміру обраної платником податків згідно з Класифікатором № 8
кількісні вагові показники	зазначається відповідно до документів
дати	у форматі «чч.мм.рррр»

У разі неможливості вираження кількості в кілограмах допускається вираження в додаткових одиницях виміру (штуки, літри, кубічні метри тощо) з обов'язковим зазначенням одиниці виміру у відповідній графі Звіту.
Бажано використовувати одиницю визначену контрактом



РЕКОМЕНДАЦІЯ:

Заповнення «Повного найменування особи» здійснювати великими літерами без розділових знаків (лапки, коми, крапки з комами тощо)

Можливе групування показників:

за умов одночасного виконання наступних умов:

- ідентичність товарів
- один контракт
- незмінні умови поставок
- незмінна ціна





Департамент трансфертного ціноутворення

Трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану



Державна податкова служба України



Звіт про КО та Повідомлення про участь у МГК - до 1.10.2022:

Документація з ТЦ (локальний файл) - протягом 30 к.д. з дня отримання запиту;

Глобальна документація (майстер-файл) - на запит ДПС протягом 90 к.д. з дня отримання запиту;

Звіт у розрізі країн МГК (CbC Report) - вперше щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж рік, в якому компетентними органами укладено CbC MCAA.

2555 днів, однак з 18 березня 2020 року **зупинено** (враховуючи обмеження COVID-19 та воєнного стану)

Нові перевірки **не розпочинаються**, а розпочаті - **зупиняються**

«Вартісний» критерій КО
Обсяг річного доходу (> 150 млн грн за весь звітний рік) - **з урахуванням** періоду перебування на ЄП за ставкою 2%.
Обсяг операцій з кожним контрагентом (> 10 млн грн) - **без урахування** періоду перебування на ЄП за ставкою 2%.

Факти можливості виконання податкових обов'язків:

відсутня - звільнено від відповідальності, необхідно виконати протягом 6 міс після скасування воєнного стану;

наявна - звільнено від відповідальності за несвоєчасне виконання, якщо граничний термін їх виконання з 24.02.2022 до 26.05.2022 (включно) за умови реєстрації ПН та РК до 15.07.2022, подання звітності до 20.07.2022 та сплати платежів не пізніше 31.07.2022;

відновилась, якщо термін виконання з 24.02.2022 до дня відновлення можливості - звільнено від відповідальності за несвоєчасне виконання, за умови реєстрації ПН та РК, подання звітності, сплати платежів протягом 60 к.д. з першого місяця наступного за місяцем відновлення таких можливостей.

Детально



Загальні відомості ²				...	Номер додатка ⁴	Но- мер з/п Кон- роль ова- ної опе- рації ⁵	При продажу товарів (робіт, послуг)		При придбанні товарів (робіт, послуг)	
повне найменування особи, яка бере участь у контрольованій операції	код особи	контракт (договір)		...			Мініма- льне значен- ня діапазо- ну цін/рен- табельно- сті	Сума коригування	Макси- мальне значен- ня діапазо- ну цін/рен- табельно- сті	Сума коригуванн:
		дата	номер		14	15				
1	2	3	4	...	12	13	14	15	16	17
Polskavolost S.K.A	365412300	01.03.20	03/2020	...	2	1	4,30 %	1300500	-	-
BayerGuns KG	14778522	15.06.20	PO-24	...	4	3	-	-	15,18 %	2602300
Усього ⁷								1300500		2602300

Фрагмент додатка ТЦ