

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

**ЖИЛА Роман Володимирович**

**Трансфертне ціноутворення в оподаткуванні /  
Transfer Pricing in Taxation**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФам-21  
Р. В. Жила

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, В. А. Валігура

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ А. І. Крисоватий

ТЕРНОПІЛЬ - 2023

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Поняття та науково-теоретичний базис трансфертного ціноутворення.....	6
1.2. Розвиток трансфертного ціноутворення в оподаткуванні та його законодавчого регулювання.....	15
Висновки до розділу 1.....	26
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА НИМ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>27</b>
2.1. Сучасні тенденції трансфертного ціноутворення в Україні.....	27
2.2. Оцінка ефективності контролю трансфертного ціноутворення.....	35
Висновки до розділу 2.....	45
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ.....</b>	<b>47</b>
Висновки до розділу 3.....	57
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>58</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>62</b>

## ВСТУП

В умовах глобалізації офшорний бізнес став невід'ємною частиною світової економіки. У багатьох випадках офшори слугують ефективним засобом стимулювання розвитку окремих регіонів. Слід зазначити, що практично всі міжнародні організації задекларували два пріоритети: усунення передумов для недобросовісної податкової конкуренції та боротьба з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму. Глобалізація фінансового сектору, що розвивається, привертає увагу до нового макроекономічного явища – мінімізації податкових зобов'язань транснаціональними корпораціями шляхом використання відмінностей у національних податкових системах. Це передбачає зниження цін у країнах, де виробляються товари (послуги), і компенсацію за рахунок підвищення цін у країнах з нижчими податковими ставками. Це стало досить поширеною практикою для багатьох компаній і є новою проблемою та викликом для фіскальних органів. Це призвело до запровадження трансфертного ціноутворення.

Варто зазначити, що структура вітчизняного експорту зазнала процесу глобалізації, займаючи нішу сировинної та аграрної економіки і створюючи потенційні умови для виведення прибутків через офшорні юрисдикції. Примітивні механізми державного регулювання та недостатні важелі впливу на фінансові ринки та зовнішньоекономічну діяльність України створюють умови для приховування ресурсів та їх відтоку за межі вітчизняної фінансової системи. Такий спосіб мінімізації оподаткування вважається одним з найбільш вигідних, що і призвело до запровадження системи контролю за трансфертним ціноутворенням у вересні 2013 року. Варто зазначити, що у 2017 році Україна стала офіційним учасником регулярних заходів ОЕСР, де обговорюються процедури та терміни впровадження мінімальних стандартів, а також проблеми, з якими стикаються країни-члени в процесі імплементації BEPS. На цьому тлі інтерес України до механізму трансфертного ціноутворення зростає, а сама тема набуває неабиякої актуальності.

Проблематика трансфертного ціноутворення та контролю за ним

податковими органами знайшла своє відображення у працях багатьох вчених. Серед зарубіжних науковців необхідно виділити С. Лолла, Л. Нікельса, Д. Хіршляйфера та Т. Хорста; Д. Гоша, С. Борковські, М. Кент та Р. Файншрайбера; Л. Іден, М. Кулз, С. Плассхаертата. Вагомий внесок у дослідження питання здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні зробили такі вчені, як: С. Брехов, А. Гречко, О. Десятнюк, Л. Задорожня, А. Задоя, В. Коротун, М. Макаренко, М. Мішин, К. Непесов, Т. Савченко, І. Сичевський, В. Фесенко, О. Черевко та ін.

Проте, зважаючи на динамічний розвиток транснаціонального бізнесу в Україні та недостатню ефективність боротьби податкових органів з процесами трансфертного ціноутворення обрана проблематика не втрачає актуальності.

**Метою даного** дослідження є висвітлення теоретичних особливостей трансфертного ціноутворення в оподаткуванні, виявлення проблем податкового контролю трансфертного ціноутворення та формування пропозицій щодо їх вирішення.

Відповідно до мети дослідження вирішено наступні завдання:

- обґрунтовано поняття та висвітлено науково-теоретичний базис трансфертного ціноутворення;
- розкрито розвиток трансфертного ціноутворення в оподаткуванні та його законодавчого регулювання;
- представлено сучасні тенденції трансфертного ціноутворення в Україні;
- проведено оцінку ефективності контролю трансфертного ціноутворення;
- запропоновано напрями вдосконалення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні у контексті управління ризиками

**Об'єктом** дослідження є процес трансфертного ціноутворення.

**Предметом** є сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних аспектів здійснення трансфертного ціноутворення в оподаткуванні.

**Інформаційною базою** дослідження є: праці зарубіжних та українських науковців, документи міжнародних організацій, нормативно-правова база щодо

трансфертного ціноутворення, статистична інформація, матеріали Державної податкової служби України періодичні видання.

**Методологічним фундаментом** роботи є системний підхід до вивчення процесу трансфертного ціноутворення в оподаткуванні, в межах якого застосовувались методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції, економіко-математичного моделювання, метод наукової абстракції, історичний, графічного зображення та динамічних порівнянь.

**Наукова новизна** одержаних результатів дослідження полягає у формуванні ретроспектив трансфертного ціноутворення в оподаткуванні в Україні, оцінці практики податкового контролю трансфертного ціноутворення та формуванні напрямів її вдосконалення.

**Практичне значення роботи.** У процесі виконання роботи було зроблено висновки та рекомендації, які можуть стати підґрунтям вдосконалення контролю трансфертного ціноутворення в оподаткуванні, зокрема запропоновано: обґрунтування заходів для визначення сфери застосування BEPS та сфер податкових ризиків, пов'язаних з ТЦУ, на основі аналізу статистичних даних та індикаторів транскордонної торгівлі; затвердження реєстру ризиків, пов'язаних з ТЦУ; визначення пріоритетного переліку індикаторів ризиковості платника податків тощо.

**Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи.** Основні наукові положення та висновки роботи апробовані на Двадцятій науково-практичній конференції студентів та молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (тема доповіді: Результати податкового контролю за трансфертним ціноутворенням) та у збірнику наукових праць «Фінансове забезпечення сталого розвитку» (тема доповіді: Сучасні тенденції трансфертного ціноутворення в Україні).

**Структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел. Повний текст складає 67 сторінок і включає 8 таблиць та 12 рисунків. Список використаних джерел налічує 56 одиниць і розміщений на 6 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

# СУТНІСТЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА МЕХАНІЗМУ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ

### 1.1. **Поняття та науково-теоретичний базис трансфертного ціноутворення**

Початок використання трансфертних цін припадає на 50–60 рр. ХХ ст. В цей період розвинені країни світу у своїй промисловості, через активізацію процесів концентрації виробництва, започатковують створення великих транснаціональних корпорацій (ТНК). В результаті концентрації виробництва відбувається розвиток його спеціалізації, а це вимагає передачу проміжного продукту, виготовленого на одному з підприємств корпорації, іншому підприємству в межах тієї ж самої корпорації. Стало очевидністю те, що в умовах підвищення централізації управління витрати на узгодження діяльності всіх ланок виробництва ймовірно будуть перевищувати доходи від діяльності ТНК як масштабних утворень, тому управління корпораціями почало здійснюватися в напрямку проведення процесу децентралізації управління та виділення незалежних структур із розширенням прав керівників таких структур щодо ухвалення рішень.

Говорячи про визначення завдання трансфертного ціноутворення, можна виділити два його аспекти – внутрішньофірмовий та податковий. З однієї сторони, трансфертне ціноутворення є одним із можливих механізмів внутрішньокорпоративного управління, що дозволяє компаніям не тільки розподіляти наявні ресурси і фінансові результати, але і координувати поведінку бізнес-одиниць. Трансфертне ціноутворення може бути механізмом стимулювання ефективної управлінської поведінки. Воно може використовуватися для аналізу діяльності окремих бізнес-одиниць, виявлення найбільш слабких і закриття неефективних підрозділів. Встановивши

оптимальне трансфертне ціноутворення, компанії можуть досягти більш високого рівня прибутку, включаючи оптимізацію оподаткування, а також скоригувати поведінку бізнес-одиниць і тим самим досягти більш високих фінансових показників.

Для компаній основними позитивними аспектами запровадження регулювання трансфертного ціноутворення на національному рівні є:

- 1) оптимізація оподаткування;
- 2) контроль попиту та пропозиції всередині підприємства;
- 3) аналіз ринкових цін;
- 4) підвищення конкурентоспроможності компанії на ринку;

5) поліпшення консолідованих фінансових результатів компанії, особливо в міжнародному обліку, зокрема ефективне використання трансфертного ціноутворення при використанні міжнародних стандартів обліку (IFRS, US" GAAP) [9, с. 21].

У макроекономічному плані ще одним ефективним інструментом є державне регулювання цін. Держава регулює ціноутворення на ринку і встановлює відповідні заходи контролю. Обов'язкове звітування про ціноутворення на підприємствах та запровадження контролю за його встановленням змушують підприємства діяти відповідно до ринкових умов.

Таким чином, трансфертне ціноутворення є ефективним інструментом як державного регулювання, так і регулювання внутрішньофірмової діяльності. Основні причини позитивного впливу трансфертного ціноутворення перелічено в табл. 1.1.

З іншого боку, слід визнати, що трансфертне ціноутворення є не лише ефективною діловою практикою, а й досить поширеним способом мінімізації податкових зобов'язань шляхом перенесення податкової бази на залежну компанію, яка перебуває у сприятливішому податковому чи адміністративному режимі (податкові канікули, звільнення від податків, низька податкова ставка тощо). Оскільки трансфертне ціноутворення використовується для мінімізації

податкового навантаження, ставлення до цієї системи дещо негативне. Практично у всіх наявних дослідженнях на цю тему трансфертне ціноутворення сприймається як ціна, встановлювана з метою зменшення оподаткованого прибутку. Тому часто висуваються рекомендації «скасувати» трансфертне ціноутворення, але це неможливо в принципі, оскільки трансфертне ціноутворення безпосередньо пов'язане з внутрішньофірмовими операціями компаній, поділених на бізнес-одиниці. І тут замість скасування трансфертного ціноутворення доцільніше вдосконалити його правове регулювання.

Таблиця 1.1

### Позитивні ефекти трансфертного ціноутворення

Податкова оптимізація	Реалізується за рахунок проведення ринкового аналізу ціноутворення, та оптимізації цін, таким чином зміни бази оподаткування податку на прибуток шляхом зменшення коригувань фінансового результату та оптимізації фінансового результату.
Контроль за попитом та пропозицією в середині компанії	За рахунок встановлення ціни, яка відповідає принципам трансфертного ціноутворення попит на продукцію змінюється на прийнятний для ринку рівень та укріплює ринкові позиції на підприємстві. Пропозиція змінюється за рахунок оптимізації виробничих процесів за рахунок урегулювання попиту та ціни на продукцію.
Ринковий аналіз цін	Дана функція є обов'язковою у процесі упровадження трансфертної політики на підприємстві, та є основоположною в процесі складання ціни відповідної до встановлених державою принципів. Дозволяє більш глибоко зрозуміти ринкову кон'юнктуру, рівень конкуренції, відповідно основи формування ціни на ринку.
Підвищення конкурентоздатності компанії на ринках	Приведення діяльності компанії в одну площину з конкурентними підприємствами, та аналіз їх діяльності з метою встановлення правильної ціни, є невід'ємною частиною складання документації про трансфертне ціноутворення, та як результат вивчення принципів ціноутворення конкурентів, виявлення своїх слабких сторін у порівнянні з конкурентами, розвиток та посилення конкурентоздатність на ринку
Покращення консолідованого фінансового результату компанії, зокрема ефективне використання трансфертних цін за умови використання міжнародних стандартів звітності (IFRS, US"GAAP)	Враховуючи, що об'єктом трансфертного ціноутворення є зовнішньоекономічна діяльність, трансфертне ціноутворення є об'єктом багатьох розвинутих країн світу, відповідно введення трансфертного ціноутворення є способом підвищення стандартів фінансової звітності відповідно до міжнародних правил.

Джерело: [39, с. 65].



Механізм трансфертного ціноутворення базований на застосуванні принципу «витагнутої руки». У міжнародному контексті принцип «витагнутої руки» було вперше сформульовано у статті 3 проєкту Конвенції Ліги Націй 1933 року про формування доходів і майна міжнародних організацій. Термін «дії відповідно до принципу витагнутої руки» використовували тільки стосовно постійних представництв і головних організацій.

У 60-70-ті роки ХХ століття паралельно розвивалося правове регулювання у США і в Європі (діяльність Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)): 1963 року було ухвалено Модельну податкову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, до якої наприкінці 1997 року було внесено останні зміни. Стаття 9 Конвенції ОЕСР визначає принцип «витагнутої руки» таким чином: «Якщо між двома асоційованими підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [21].

У 1968 році до розділу 482 Кодексу внутрішніх доходів було внесено зміни, спрямовані на протидію зниженню податкового тягаря транснаціональних корпорацій у США. Положення підтвердили принцип «витагнутої руки» як основу для аналізу й оцінки трансфертного ціноутворення та коригувань щодо пов'язаних сторін, а також установили рамки для деяких внутрішньогрупових угод, як-от послуги, ліцензування та продаж матеріальних і нематеріальних активів. Особливу увагу було приділено трьом специфічним методам розрахунку ціни: методу порівнянних ринкових цін, методу ціни наступного продажу і витратному методу.

Усі три методи ґрунтуються на зіставних угодах для визначення ринкових цін і застосовують відповідні норми прибутку або відрахування з прямих або ринкових цін. Положення також допускає використання інших «методів, не

передбачених законодавством».

Одним із перших правових актів, що регулюють питання діяльності багатонаціональних підприємств на міжнародному рівні, стала Декларація ОЕСР від 21 червня 1976 року «Про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства» і додаток до неї «Керівництво для багатонаціональних підприємств». Посібник рекомендує не використовувати наявні методи, спрямовані на викривлення податкової бази (у тому числі трансфертне ціноутворення), щоб уникнути конфліктів із законодавством країн, у яких діють ТНК. Особливим документом, що визначає основні принципи правового регулювання трансфертного ціноутворення в контексті міжнародного оподаткування, є Керівництво ОЕСР 1979 року - OECD Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Згодом ОЕСР ухвалювала документи, що доповнювали положення звіту 1979 року, та законодавчі акти, які регулювали інші аспекти оподаткування при застосуванні трансфертного ціноутворення.

У 1995 році ОЕСР ухвалила Посібник із трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових органів. Останні доповнення та зміни до Посібника ОЕСР було ухвалено Фінансовим комітетом ОЕСР 22 червня 2010 року і схвалено Радою ОЕСР 22 липня 2010 року [21].

У 2010 році (порівняно з виданням 1995 року) розділи I-III були переглянуті, до них включено нові рекомендації щодо вибору найбільш підходящого для конкретної ситуації методу трансфертного ціноутворення, практичного застосування методів розрахунку прибутку (метод чистої маржі та метод поділу прибутку) та аналізу порівнянності. Крім того, додано розділ IX, присвячений аспектам трансфертного ціноутворення при реструктуризації бізнесу.

Таким чином, принцип «вितягнутої руки», сформульований у Керівництві ОЕСР, є принципом оподаткування взаємозалежних компаній. Згідно з принципом «вितягнутої руки», податкові зобов'язання розраховують на основі ринкових цін за угодами між взаємозалежними платниками податків, так, наче вони є незалежними підприємствами (так, начебто вони відбуваються між

незалежними підприємствами). Цей принцип було прийнято як спосіб захисту держави при зборі податків.

У широкому розумінні трансфертні ціни трактуються як будь-які ціни, які встановлені не ринковим механізмом, а для зниження податкового навантаження чи перерозподілу прибутку між структурними одиницями корпорації.

Борисюк О.В. стверджує: «Трансфертне ціноутворення – процес формування структури трансфертних цін. Існують різні підходи до трактування поняття трансфертної ціни, відповідно є різні підходи до трактування поняття трансфертного ціноутворення» [1, с. 9].

Наявні підходи до трактування поняття «трансфертне ціноутворення» наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Загальні підходи до трактування поняття «трансфертне ціноутворення»

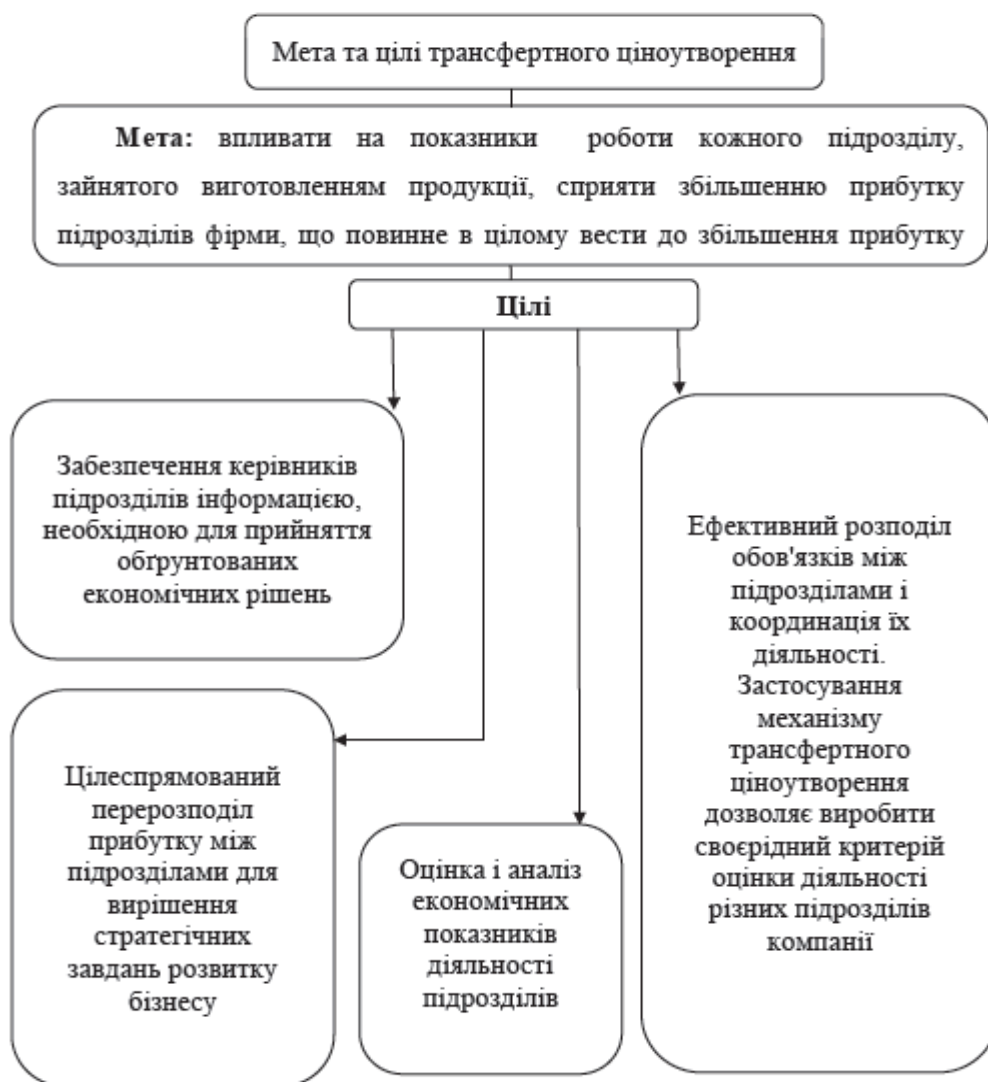
Автор	Підхід до визначення
Савченко Т. і Павленко Л.	Інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги.
Бескаровайний Е.Л.	Інструмент варіювання контрактною ціною по відношенню до її ринкових значень
Рябов А.В.	
Мельник Д.Ю.	
Драчєєва Е.Л.	
Лібман А.М.	
Вахрушина М.А.	Процес формування внутрішньої розрахункової ціни, за якою відбувається продаж товарів або послуг
Заїкін А.А.	
Алборов Р.А.	
Семяновскій А.А.	
Волков А.В.	
Р. Ентоні	Процес визначення ціни, що використовується для визначення вартості продукції, що передається центром прибутку іншим центрам відповідальності всередині компанії
Дж. Рис	
К. Друрі	
Терещенко О.О. та Волошанюк Н.В.	Процес формування ціни, за якою продукти (напівпродукти) або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому цього підприємства (концерну, холдингу).

Джерело: [1, с. 9].

Важливим завданням трансфертного ціноутворення є зниження інформаційної асиметрії між учасниками ділових відносин на підприємстві та

зменшення конфлікту інтересів між цілями управління окремих структурних підрозділів і цілями підприємства.

Інакше кажучи, як інструмент управління трансфертне ціноутворення має стимулювати прийняття оптимальних рішень керівництвом усіх рівнів з метою підвищення ефективності роботи підприємства загалом, а не окремих структурних підрозділів чи відділів. Сутність трансфертного ціноутворення відображено в його цілях і завданнях (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Мета та цілі трансфертного ціноутворення.**

Джерело: [1, с. 10].

За даними НБУ, більшість великих експортерів здійснюють операції через посередників, розташованих у низькоподаткових юрисдикціях. Тому у 2015 році лише 50 великих компаній-експортерів провели операції з ознаками перенесення прибутку на суму 14,4 млрд дол. або 37,6% від загального обсягу експорту. Це

становить 37,6% від усього експорту. За оцінками більшості експертів, 60% міжнародної торгівлі відбувається в рамках транснаціональних компаній. Скептики вважають цю цифру заниженою і оцінюють її в 70%. Організація Global Financial Integrity вважає, що це призводить до щорічних податкових втрат у розмірі кількох сотень мільярдів доларів США. За оцінками фонду Christian Aid Foundation, у період 2005-2007 рр. тільки в ЄС і США заниження податків становило 1,1 трлн. доларів США [56].

Розглядаючи трансферне ціноутворення у податковій системі, більшість науковців уже відзначили як негативні наслідки, так і позитивні ефекти трансфертного ціноутворення. Проаналізуємо зміст даного поняття на основі робіт учених, що спеціалізуються на вивченні трансфертного ціноутворення у системі оподаткування, контролю та аудиту (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

### **Наукові підходи трактування трансфертного ціноутворення в оподаткуванні, податковому контролі та аудиті**

Автори	Трактування
Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В.	«один із напрямів діяльності, в межах якого здійснюється маніпулювання даними під час податкових розрахунків, де окремими суб'єктами можуть здійснюватися опортуністичні дії, спрямовані на задоволення власних інтересів або інтересів інших груп стейкхолдерів» [5, с. 14].
Карнаух Т. М.	«спосіб мінімізації податкових зобов'язань платників податків шляхом переведення податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в більш сприятливому податковому або адміністративному режимі (наприклад, на особу, що перебуває на податкових канікулах, звільнена чи сплачує податок за меншою ставкою)» [8, с. 121].
Ковач С.І.	«спотворення ціни угоди з метою мінімізації податків» [10, с. 191].
Колдовський М. В.	«ухилення від сплати податків з огляду на зловживання даним видом ціноутворення, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому» [11].
Чичуліна К. В., Зінченко В. В., Шинкар Ю. Л.	«важливий інструмент, за допомогою якого здійснюються переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями» [41, с. 643].

Джерело: систематизовано автором.

Згідно з аналізом наукових досліджень з питань оподаткування в галузі трансфертного ціноутворення, використання холдинговими структурами трансфертного ціноутворення у процесі обміну активами між базами відповідальності, розташованими у різних країнах, спрямоване на оптимізацію оподаткування. Інакше кажучи, у разі коли розрахунки проводяться між юридичними особами, що у різних юрисдикціях, формуючи лише на рівні податкового навантаження базу відповідальності центру відповідальності країни з найбільш сприятливим податковим режимом.

Трансферне ціноутворення може застосовуватися для розрахунків з іншими юридичними особами, зареєстрованими в офшорних юрисдикціях або інших частинах конкретної країни, та використовуватися для отримання податкових переваг. Очевидно, що цей аспект трансфертного ціноутворення негативно впливає на податкові системи та національні бюджети, які не забезпечують достатніх податкових надходжень. Крім того, він суперечить принципу справедливості оподаткування. Активне використання трансфертного ціноутворення для оптимізації оподаткування шляхом ухилення від сплати податків є підставою для введення до національної податкової системи заходів податкового контролю за операціями з трансфертного ціноутворення.

Зі сказаного вище можна зробити висновок, що трансферне ціноутворення має податкову природу. Таким чином, сутність та зміст трансфертного ціноутворення у податковій системі полягає у використанні організаціями схем та методів податкової оптимізації з метою мінімізації бази оподаткування. Трансферне ціноутворення розглядається як негативне явище в діяльності холдингових організацій, структурні підрозділи яких можуть бути розташовані в країнах (зонах, територіях) з сприятливішим податковим режимом. У цьому випадку операції з трансфертного ціноутворення підлягають податковому контролю.

## **1.2. Розвиток трансфертного ціноутворення в оподаткуванні та його законодавчого регулювання**

Основні шахрайські дії, пов'язані з ухиленням від сплати податків та мінімізацією податкових зобов'язань, відбуваються під час вчинення значних зовнішньоекономічних угод за участю великих компаній. Загальний обсяг коштів, недоотриманих бюджетом унаслідок таких операцій, становить мільярди доларів і понад 100 млрд. гривень. Трансфертне ціноутворення у відносинах з нерезидентами є основним засобом уникнення податкової відповідальності або її суттєвого зниження. Управління трансфертним ціноутворенням – це не лише тенденція розвитку національних податкових систем, а й засіб запобігання реальним загрозам і викликам у сфері оподаткування, руху капіталу та гармонійного економічного розвитку більшості країн.

Транснаціональні компанії часто встановлюють трансфертні ціни, відмінні від ринкових, тобто цін, які застосовували б непов'язані сторони під час вчинення аналогічних угод у схожих умовах на відкритому ринку. Змінюючи трансфертні ціни, міжнародні компанії переводять оподатковуваний прибуток з країн з високими податками в країни з низькими податками, оптимізуючи тим самим оподаткування. Таким чином, трансфертне ціноутворення є важливим інструментом збільшення прибутку як для платників податків, так і для податкових органів, оскільки трансфертне ціноутворення може суттєво впливати на доходи та витрати, а отже, і на оподатковуваний прибуток асоційованих компаній у різних податкових юрисдикціях.

У міру того як комплектуючі та матеріали, вироблені в різних частинах світу, стають дедалі спеціалізованішими, внутрішньофірмові операції становлять дедалі більшу частку світової торгівлі. Оскільки ТНК прагнуть використовувати відмінності в законодавчо встановлених податкових ставках між країнами, де є різні неточності в податковому адмініструванні, бухгалтерські маніпуляції дають їм змогу зсувати податкову базу, навіть якщо їхній фізичний

капітал (фактична діяльність) залишається незмінним. Це відбувається за рахунок оптимізації податкового режиму і передбачає внутрішнє переміщення товарів і послуг у процесі ведення бізнесу в різних країнах. Таке податкове маніпулювання, включно з обліком внутрішньофірмових операцій (наприклад, «трансфертне ціноутворення»), часто є незаконним, оскільки офіційних продажів не відбувається, і компанії можуть вести стратегічні ігри одна з одною з метою зниження своїх податкових зобов'язань. Концепцію угод на відстані витягнутої руки не завжди легко застосувати на практиці. У міру того як глобалізація набирає обертів, стає дедалі важче підтримувати наявну практику оподаткування транснаціональних компаній, що працюють у різних податкових юрисдикціях. Щоб уникнути подвійного оподаткування та належним чином підтримати міжнародну конкурентоспроможність, можливо, необхідно розглянути питання щодо прийняття унітарної або всесвітньої податкової бази для податку на прибуток корпорацій з узгодженими на міжнародному рівні системами та процедурами податкових кредитів, а не розглядати кожну юрисдикцію як окремий суб'єкт, як це відбувається наразі [53].

Глобалізація революціонує ланцюжки створення вартості. Питання про поглиблення і трансформацію характеристик глобальної економіки вперше було розглянуто в роботі М. Кастельса. Кастельс визначає глобальну економіку як «економіку, основні компоненти якої мають інституціональну, організаційну та технологічну здатність діяти як єдине ціле в глобальному масштабі та в режимі реального часу». Основними компонентами є глобалізація фінансів, глобалізація ринків товарів і послуг, інформатизація на основі глобальних мереж і стирання кордонів у світі науки і техніки. Усе це відбувається на тлі послаблення ролі державного регулювання, унаслідок чого ТНК справляють істотний вплив на національну економіку, а реальними учасниками торгівлі стають не держави, а компанії [54].

Процес глобалізації розділяє і роз'єднує країни та компанії, що призводить до появи нерегульованих ринків та економік, які руйнують соціальну стабільність. За даними ООН, у світі налічується 35 000 транснаціональних



корпорацій зі 150 000 філій. Грошовий оборот і доходи деяких ТНК можуть перевищувати ВВП менш розвинених і деяких розвинених країн. Одним із наслідків цих процесів є посилення податкової конкуренції, оскільки інвестиції та заощадження в цих умовах є ефективнішими для ТНК, ніж для держави.

Аналізуючи наявні погляди на податкову конкуренцію, можна дійти висновку, що податкова конкуренція – це явище, яке відображає взаємодію політичних інструментів і поведінкових реакцій платників податків. З погляду політичних інструментів податкова конкуренція, як правило, набуває форми рішень уряду щодо зниження податкових ставок або збільшення податкових пільг, що, ймовірно, підвищує привабливість інвестицій у юрисдикцію. Однак навіть за незмінної податкової політики дії платників податків, спрямовані на зниження бар'єрів для транскордонних інвестицій або зменшення податкових ставок в інших країнах, можуть призвести до скорочення податкових надходжень у країнах, які не внесли змін у свою політику. Це може відбуватися внаслідок перенесення доходів, коли компанії маніпулюють трансфертним ціноутворенням або позиками та процентними платежами між дочірніми компаніями, переводячи прибуток у дочірні компанії, розташовані в низькоподаткових юрисдикціях, або переводячи прямі інвестиції в низькоподаткові юрисдикції [43].

В умовах глобалізації багато урядів відповіли на неї податковими стимулами, спрямованими на підвищення конкурентоспроможності та стимулювання зростання. За останні десятиліття ставки прибуткового податку знизилися, і ще понад два десятки країн замінили свої складні податкові системи простими прибутковими податками. Водночас майже всі країни знизили ставки корпоративного податку. Це є визнанням зростаючої мобільності інвестицій і прибутку бізнесу в сучасній економіці. Для приватного сектору цей фінансовий аспект можна розглядати як позитивний наслідок глобалізації. Водночас уряди деяких країн (наприклад, Німеччини та Франції) і міжнародні організації намагаються обмежити податкову конкуренцію [49].

В Україні процес розроблення нормативної бази з контролю за

трансфертним ціноутворенням ще триває, але концептуально вже можна виділити чотири основні етапи.

Етап 1 (нульовий етап): 2010-2013 рр.

Цей етап можна розглядати як відправну точку для створення основних процесів формування майбутньої нормативної бази з контролю за трансфертним ціноутворенням. У національному законодавстві не було визначень контрольованих операцій і трансфертного ціноутворення. Натомість широко використовувалося поняття звичайної ціни, а Податковий кодекс запровадив методику визначення та порядок застосування. Відповідно, під звичайними цінами розумілися ціни на товари (роботи, послуги), визначені сторонами договору, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України. За відсутності доказів протилежного вважалося, що звичайні ціни відповідають ринковим цінам. Звичайну ціну застосовували до бартерних правочинів, правочинів із пов'язаними сторонами та правочинів із платниками податків, щодо яких діють спеціальні податкові режими і ставки, відмінні від базової ставки податку на прибуток, які не підлягають оподаткуванню податком на прибуток. Цікаво зазначити, що на даному етапі законодавець не лише встановив п'ять методів визначення звичайної ціни, а й надав їм певні назви, які в точності відповідають назвам методів контролю трансфертного ціноутворення, що будуть запроваджені у майбутньому, а саме: метод зіставних неконтрольованих цін, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистого прибутку та метод розподіленого прибутку. Як уже було сказано вище, це залишаться назви методів, що використовуються для визначення відповідності умов контрольованої угоди принципам «витягнутої руки».

Ще один напрям – використання відкритих джерел інформації. Так, для визначення звичайних цін, зокрема, використовують статистичні дані державних органів та установ, ціни спеціалізованих аукціонів за угодами з окремими видами продукції, котирування на фондових біржах, довідкові ціни у спеціалізованих комерційних виданнях та публікаціях, включаючи електронні та інші бази даних, відділи, які відповідають за економіку дипломатичних представництв України за

кордоном, передбачалось використання звітів та довідок, а також інших джерел, визнаних у встановленому порядку офіційними, а також інших джерел інформації.

На першому етапі великим платникам податків було надано право звернутися до центрального органу ДПС з проханням про укладення договору про визначення цін для цілей оподаткування, тобто договору про порядок (методи) визначення цін на період дії зазначеного договору. Відповідно, Кабінет Міністрів України прийняв Постанову № 787 від 22 серпня 2012 року, затвердивши Порядок укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування [24]. Крім того, наказом Міністерства фінансів України від 12 березня 2013 року № 391 затверджено форму інформації про пов'язані сторони, яку великі платники податків повинні були подавати до Міндоходів та яка є необхідною у разі наміру великого платника податків укласти подібну угоду [20]. Однак слід зазначити, що наразі відсутня інформація про платників податків, які заявили про свій намір укласти угоду про податкову ціну та подали відповідну заяву.

Таким чином, регулювання ціноутворення на ринкових умовах, здійснене на першому етапі, стало свого роду прообразом сьогоденного законодавства.

Етап 2 (базовий етап): 2013-2014 рр.

Восени 2013 року в Україні було запроваджено законодавство про трансфертне ціноутворення та внесено суттєві зміни до податкової системи: 1 вересня 2013 року набув чинності Закон України № 408 та зміни до Податкового кодексу України [6]. Основне визначення трансфертного ціноутворення полягало в тому, що воно розглядається як система визначення ціни товару та/або робіт (послуг) на ринкових умовах у контрольованих угодах. У результаті із зазначеної дати платники податків, зокрема й корпоративні, повинні були керуватися новими правилами при застосуванні та визначенні ціни «на відстані витягнутої руки» [33]. Внесення цих змін було зумовлено, зокрема, необхідністю забезпечення умов для стабільного розвитку економіки України. Поряд із визначенням трансфертного ціноутворення було запроваджено термін

«контрольна операція».

Відповідно, контрольованими операціями визнавалися комерційні правочини з купівлі (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснювалися платником податків з пов'язаним нерезидентом; а також правочини з резидентом, який заявив від'ємну оподатковувану вартість з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; резидентом, що застосовував спеціальний податковий режим; резидентом, який сплачував ПДВ й податок на прибуток за іншою, ніж базова ставка, або взагалі не був платником податку на прибуток і ПДВ на початок звітного року.

Контрольованими також вважалися операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (регіоні) зі ставкою податку на прибуток, нижчою за українську не менш як на 5%, або який сплачує податок на прибуток за ставкою, нижчою за українську, не менш як на 5%. Перелік таких держав (регіонів) був затверджений Кабінетом Міністрів України і діє дотепер, хоча час від часу до нього вносяться зміни, які детально розглядаються нижче.

Таким чином, на другому етапі було запроваджено регулювання як правочинів між резидентами України, так і правочинів, у яких нерезидент є контрагентом резидента України. При цьому під контроль могли потрапити комерційні операції, що впливають на податкову базу з податку на прибуток або ПДВ, за умови, що загальна річна сума угоди з однією стороною сягала порогового значення в 50 млн. грн. Таке «порогове» регулювання контролю операцій могло призвести до навмисного їх дроблення між різними контрагентами з метою уникнути такого контролю.

Метод визначення цін у контрольованих операціях не змінився і залишився колишнім. Так, як методи визначення цін у контрольованих операціях використовуються зіставні неконтрольовані ціни (зіставні ціни реалізації), ціни перепродажу, «витрати плюс», чистий прибуток і розподіл прибутку. При цьому платникам податків дозволяється використовувати комбінацію двох і більше методів, водночас перевагу віддають методу зіставних неконтрольованих цін (зіставних цін продажів).

Як і на першому етапі, на другому етапі великим платникам податків також дозволяється укласти угоди, що стосуються коригування цін у контрольованих угодах. Крім того, визначено обсяг та умови застосування таких коригувань.

Нововведенням другого етапу стало запровадження щорічного звітування платників податків (за винятком Національного банку України) про контрольовані операції. Неподання такої звітності одразу ж тягнуло за собою значні штрафи. Розмір штрафу становив 5% від загальної суми контрольованих операцій, при цьому мінімальний розмір штрафу становив 250 000 тис. грн. Крім того, було запроваджено обов'язок платників податків надавати документацію з трансфертного ціноутворення, невиконання якої є підставою для проведення перевірки, з одного боку, та штрафу в розмірі 100 мінімальних заробітних плат – з іншого.

Таким чином, визначення принципів трансфертного ціноутворення, основних засад контрольованих операцій, запровадження звітності за контрольованими операціями, документування контрольованих операцій та ухвалення певних правил на другому етапі дали змогу виявити комерційні операції, які наражаються на ризик при трансфертному ціноутворенні, та встановити прозорі правила для підприємств.

Етап 3 (відповідальний етап): 2015 –2019 рр.

З 2015 року запроваджено «принцип витягнутої руки», ширший за поняття «звичайна ціна», згідно з яким відносини між компаніями оцінюються не лише за цінами операцій, а й за їхніми умовами [19]. При цьому контрольовані операції визначаються як операції платників податку на прибуток виключно на основі зовнішньоекономічних контрактів, такі комерційні операції платника податків впливають на податкову базу з податку на прибуток за умови одночасного дотримання платником податків критеріїв «вартість» та «контрагент».

Таким чином, операції між резидентами України виключаються зі сфери контролю трансфертного ціноутворення.

Критерії умови «вартість» змінюються з року в рік, вимагаючи, щоб річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений відповідно до

правил бухгалтерського обліку, перевищував 50 млн. грн. у 2015 і 2016 роках і 150 млн. грн. з 2017 року. При цьому обсяг таких господарських операцій з кожним контрагентом платника податків, який визначається відповідно до правил бухгалтерського обліку, має перевищувати 5 млн. грн. у 2015-2016 роках і 10 млн. грн. починаючи з 2017 року.

Оскільки режим трансфертного ціноутворення більше не поширюється на операції між платниками податків-резидентами та ПДВ, до законодавства було внесено зміни та розширено критерії так званих «контрагентських» операцій. Тепер контролю підлягають такі операції

- операції з пов'язаними особами-нерезидентами;
- зовнішньоекономічні та комерційні операції з продажу та/або купівлі товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- операції з нерезидентами, зареєстрованими в державах (регіонах), включених до переліку держав (регіонів), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або з резидентами цих держав;
- господарські операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний прибутковий податок) (уключаючи доходи, отримані за межами країни реєстрації таких нерезидентів), та/або з нерезидентами, які не є платниками податків держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи;
- господарські операції (включаючи внутрішні платежі), що здійснюються між нерезидентами та постійними представництвами в Україні.

Тут слід підкреслити, що для визнання операції контрольованою «за контрагентом» достатньо, щоб контрагент відповідав хоча б одному з перерахованих вище критеріїв. Таким чином, якщо платник податків перебуває у відносинах з контрагентом-нерезидентом, то операція може вважатися контрольованою незалежно від країни реєстрації контрагента-нерезидента, і навпаки. Незалежно від наявності відносин платника податків з контрагентом-нерезидентом, комерційна операція може бути визнана контрольованою, якщо нерезидент зареєстрований в одній з відповідних країн або якщо організаційно-правова форма контрагента-нерезидента відповідає Переліку [30].

Зрозуміло, перелік країн (територій) та організаційно-правових форм нерезидентів постійно змінюється, що зумовлює необхідність як для платників податків, так і для регулюючих органів бути в курсі змін законодавства та відслідковувати ці зміни при визначенні того, які операції перебувають під контролем трансфертного ціноутворення. Вважається, що, незважаючи на брак людських ресурсів і часу, нормативний режим контролю трансфертного ціноутворення поступово поліпшується.

До інших нововведень третього етапу належать:

- з метою застосування вимог Податкового кодексу платники податків зобов'язані повідомляти про укладені форвардні та ф'ючерсні контракти протягом 10 робочих днів з моменту їх укладення [3; 32];

- три напрями податкового адміністрування: моніторинг контрольованих операцій, розслідування з питань трансфертного ціноутворення та перевірки дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» (Наказ Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 р.). (Змінена редакція № 706) [31];

- обсяг господарських операцій платників податків розраховується за цінами, що відповідають принципам «витягнутої руки». Комерційні операції, пов'язані з імпортом товарів, можуть становити проблему під час їхнього застосування, оскільки існує ризик не відобразити у звітності операції, контрольовані на законних підставах.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до міжнародної програми розширеного співробітництва з реалізації Плану дій BEPS, в якій беруть участь понад 116 країн, і зобов'язалася впровадити мінімальний набір стандартів Плану. План дій BEPS охоплює різні напрямки боротьби з агресивним податковим плануванням, зокрема 15.

Таким чином, на третьому етапі регулюються відносини між суб'єктами, закріплені у відповідних правових актах. Водночас основні засади українського контролю за трансфертним ціноутворенням нетипові для інших країн, які, на відміну від України, встановили податковий контроль за трансфертним

ціноутворенням здебільшого лише між пов'язаними сторонами.

Етап 4 (етап оновлення): 2020–2021 рр.

З моменту набрання чинності у травні 2020 року Законом України № 466 законодавство у сфері трансфертного ціноутворення зазнало змін.

У національне законодавство було введено нові поняття «міжнародна група компаній», «материнська компанія групи» та «уповноважений учасник». Одночасно було запроваджено трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, рекомендовану ОЕСР у дії 13 її плану BEPS. Така звітність складається з документа з трансфертного ціноутворення, глобального документа з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) та звітності за країнами для міжнародних груп компаній. Крім того, платники податків, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані повідомляти контролюючий орган про свою участь у міжнародній групі компаній.

У разі придбання робіт (послуг), що не належать до товарів, нематеріальних активів та інших предметів торгівлі, платники податків також зобов'язані обґрунтовувати економічні причини (ділову мету) [13]. При цьому в Податковому кодексі оновлено визначення розумних економічних причин (ділової мети). Ознакою відсутності ділової мети операції з нерезидентом є те, що основною метою (або однією з основних цілей) та (або) результатом операції є несплата (неповна сплата) податку та (або) зменшення оподаткованого прибутку платника податків; за зіставних умов господарські операції, окрім таких робіт (послуг), нематеріальних активів, товарів та інших предметів господарської операції в непов'язаних осіб, та що платник податків не готовий придбати (продати) такі роботи (послуги) у непов'язаних осіб.

Законом передбачено деталізацію звітності платників податків, що входять до міжнародної групи компаній. Відтепер (після закінчення 2021 фінансового року та з урахуванням перехідних положень Податкового кодексу України), якщо платник податків є членом міжнародної групи компаній та його сукупний консолідований дохід за фінансовий рік, що передує звітному, становить 50 млн євро і більше, він зобов'язаний на вимогу ДПС подати глобальний документ



(майстер-файл).

Такий глобальний документ (майстер-файл) має містити, зокрема, інформацію про організаційну структуру групи, загальний опис діяльності групи, включно з описом ланцюжка поставок і створення вартості п'яти товарів (послуг), на які припадає найбільша частка виручки групи, та має бути надано інформацію про ланцюжок поставок інших товарів (послуг), на які припадає більш як 5% виручки групи, нематеріальних активів, які використовуються групою у своїй діяльності, а також інформацію про членів групи, які володіють такими активами.

Штрафи передбачено для того, щоб запобігти невиконанню платниками податків вимог щодо подання звітності. Наприклад, неподання форми про участь у групі або надання недостовірної інформації тягне за собою штраф у розмірі 50 прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановленого законодавством на 1 січня податкового (звітного) року. Неподання глобального документа (майстер-файлу) тягне за собою накладення штрафу в розмірі 300 прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановленого законодавством на 1 січня податкового (звітного) року.

Окрему увагу слід звернути на Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній, форму та подання якого уніфікували стандартом Country-by-Country Reporting, що затверджений ОЕСР і запроваджений у більш ніж 82 країнах [18]. Зазначеним стандартом передбачено, зокрема, автоматично обмінуватись Country-by-Country Report між податковими органами різних країн. Перелік осіб, що зобов'язані подавати СьС-звіт, обмежений, насамперед, по причині граничного розміру обсягу сукупного доходу міжнародної групи компаній за результатами фінансового року, що передує звітному року, який має дорівнювати або бути більшим за 750 млн євро.

Крім того, на четвертому етапі національне законодавство приводять у відповідність до законодавства більшості європейських країн, а поріг пов'язаності для юридичних осіб встановлюють на рівні 25%. Скасовано особливий характер контролю над інструментами, що мають біржові

котирування, і запроваджено контроль над сировинними товарами.

### **Висновки до розділу 1**

У процесі дослідження теоретичних основ трансфертного ціноутворення в оподаткуванні ми доходимо до таких найважливіших висновків:

1. Трансфертне ціноутворення має податкову природу. Таким чином, сутність та зміст трансфертного ціноутворення у податковій системі полягає у використанні організаціями схем та методів податкової оптимізації з метою мінімізації бази оподаткування. Трансферне ціноутворення розглядається як негативне явище в діяльності холдингових організацій, структурні підрозділи яких можуть бути розташовані в країнах (зонах, територіях) з сприятливішим податковим режимом. У цьому випадку операції з трансфертного ціноутворення підлягають податковому контролю.

2. Національне законодавство постійно змінюється та, відповідно, відбуваються зміни в нормативному регулюванні здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням, який протягом 10 років трансформувався від контролю за звичайними цінами на території України до контролю за транзакціями міжнародних груп компаній, учасниками яких є резиденти України. Разом із цим, усе ще залишаються ризики розмивання бази оподаткування у зв'язку із законодавчо встановленими вартісними обмеженнями операцій, що підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням.

## РОЗДІЛ 2

# ПРАКТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА НИМ В УКРАЇНІ

### 2.1. Сучасні тенденції трансфертного ціноутворення в Україні

В умовах глобалізації економічної діяльності все більше компаній вдаються до агресивного податкового планування, тобто використовують трансфертне ціноутворення у своїй зовнішньоекономічній діяльності. Як наслідок, транснаціональні компанії отримують значну частину прибутку.

Так, згідно з дослідженням І. Жеглей, С. Легенчук та І. Орлава, сумарний дохід по країнах великих ТНК, які надали звітність, становить 60% світового ВВП. Для США – 67%, для Китаю – 46%, для Франції та Канади – 70%, для Італії та Великобританії – 40%. Аналіз українських ТНК показує, що вони інвестують 50 000 доларів США на одного працівника (162-е місце), різниця в 1%, тобто 160-е місце з 205 країн. 50% операцій здійснюються всередині групи (середній показник для інших країн – 30%), доходи ТНК становлять 17% ВВП (середній світовий показник – 60%), податкове навантаження – 1% (сплачені податки/виручка, середній показник для інших країн – 2%) [5].

За даними Глобального дослідження податкових ризиків (Ernst & Young) [50], у 2006 році компанії збільшили свої інвестиції в управління податковими ризиками, що свідчить про те, що цей ризик продовжує залишатися важливим показником у податковому плануванні компаній і що механізми трансфертного ціноутворення є важливими для країни.

Таким чином, вплив трансфертного ціноутворення є важливою складовою ефективної політики корпоративного оподаткування і, безсумнівно, є податковим ризиком для розвинутих країн. Крім того, структура власності також є важливим фактором у виборі податкової політики. Загалом, державні підприємства повідомляють про менше ухилення від сплати податків, ніж

недержавні, оскільки вони не мають афілійованих осіб.

Протягом останнього десятиліття більшість досліджень, які вивчали механізми податкового планування, вказували на цей процес як на ризик для національної податкової системи. Це пов'язано зі збільшенням обсягів виведення прибутків у країни з пільговим режимом оподаткування. Таким чином, податкове планування спрямоване на створення податкових стимулів для максимізації прибутку після сплати податків.

На думку О. Сухаревої, «сутність податкового планування полягає у наданні кожному платнику податків права використовувати всі дозволені законом засоби, прийоми і методи (у тому числі прогалини в законодавстві) з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань» [37, с. 209].

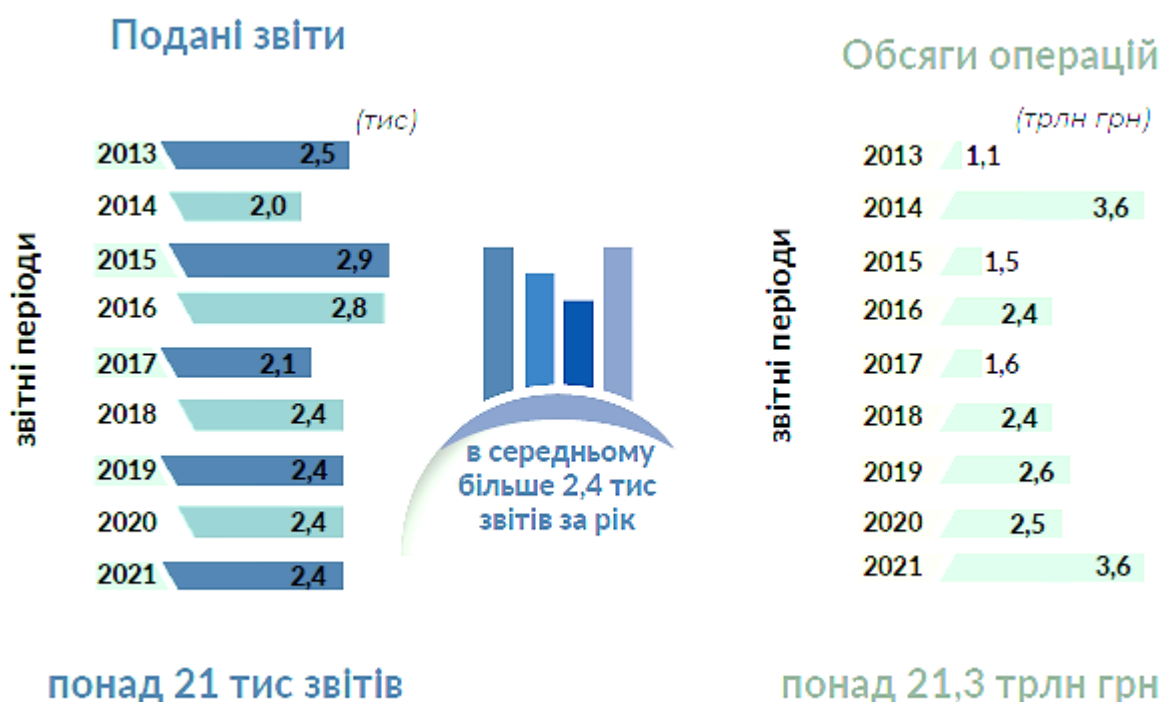
Згідно з дослідженням Н. Лагодієнко, Г. Бондаренко та В. Тарасенко [15], існує три форми моделей податкової поведінки: податкове планування, звичайні способи сплати податків та ухилення від сплати податків. З одного боку, ці моделі тісно перетинаються і є типовими для будь-якої країни з розвиненою економікою. З іншого боку, моделі поведінки платників податків, які використовують податкове планування, ризикують зменшити податкові надходження до державного бюджету.

На думку М. Хенлона та Ш. Хейцмена [52], ухилення від сплати податків є одним із явних методів зниження податкових зобов'язань за допомогою низки прийомів податкового планування, в тому числі трансфертного ціноутворення. Як наслідок, можна сказати, що податкове планування приносить як вигоди, так і витрати для компаній, які використовують такі моделі податкової поведінки.

При аналізі податкового планування необхідно аналізувати кількісні показники, оскільки немає єдиної думки щодо того, чи є воно позитивним чи негативним.

За даними Міністерства доходів і зборів України, розробка правил контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні у 2013 році призвела до того, що лише у 2012 році 54% українського товарного експорту було експортовано через третіх осіб (переважно афілійованих осіб), а загальна

вартість експорту за непрямими контрактами досягла 260 мільярдів доларів США. Як наслідок, майже 30% українського товарного експорту залишилося за межами країни. Така ситуація не є унікальною. У всьому світі через такі схеми в офшори було виведено до 21 трлн. дол. США [38]. Для того, щоб зрозуміти вплив податкового планування з використанням механізмів трансфертного ціноутворення в Україні, проаналізуємо загальну динаміку декларацій про контрольовані операції за період 2013-2021 років (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Динаміка декларування контрольованих операцій за 2013-2021 роки.**

Джерело: [29].

Дані Державної податкової служби України свідчать, що за період з 2013 по 2021 рр. подано понад 21 тис. звітів з трансфертного ціноутворення, що в середньому становить понад 2,4 тис. звітів на рік. Разом із цим, обсяги операцій, які підлягали контролю трансфертного ціноутворення за аналізований період становили 21,3 трлн. грн. При цьому варто зауважити, що обсяг операцій систематично зростав за роками, а особливо помітним було зростання у 2021 р. з 2,5 до 3,6 трлн. грн. Обсяг контрольованих операцій збільшився на 30,5% у 2021 році порівняно з відповідним періодом попереднього року. Однак обсяг

збільшився, а кількість поданих звітів залишилася незмінною. В середньому за рік було подано понад 2400 звітів за результатами декларацій компаній.

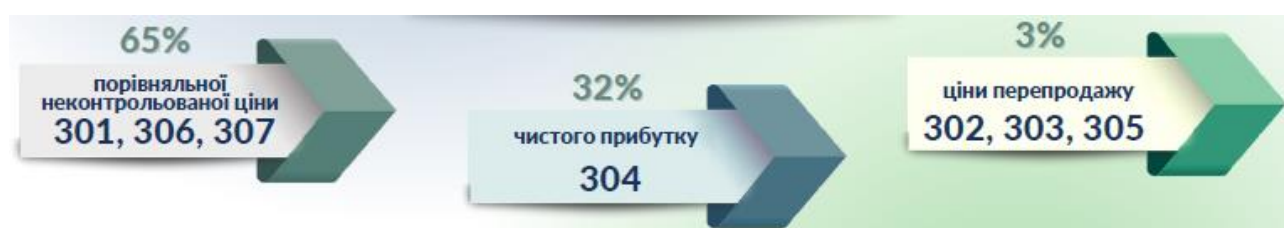
Протягом 2021 р. контрольовані операції здійснювали понад 2,4 тис. суб'єктів господарювання. У 90% випадків підставою віднесення операцій до контрольованих був критерій пов'язаних осіб (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Структура підстав віднесення операцій до контрольованих в Україні у 2021 р.**

Джерело: [29].

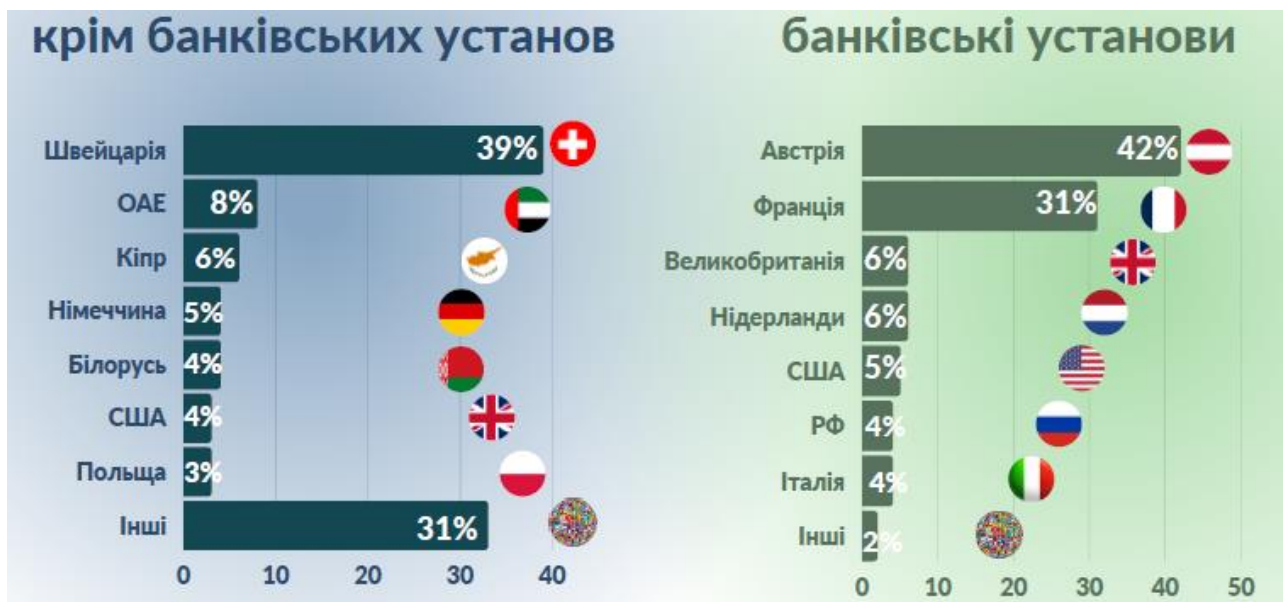
Найпопулярнішим методом встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» у 2021 р. був метод порівняльної неконтрольованої ціни, який застосовувався у 65% випадків. У 32% випадків ціна коригувалася за допомогою методу чистого прибутку, а у 3% – ціни перепродажу (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Структура застосування методів встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» в Україні у 2021 р.**

Джерело: [29].

Найбільша кількість контрольованих операцій у 2021 р. в розрізі банківських установ здійснювалась із резидентами Австрії (42%) та Франції (31%). Натомість в розрізі інших установ з резидентами Швейцарії (39%) (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Обсяги контрольованих операцій у розрізі країн в Україні за 2021 рік.**

Джерело: [29].

За предметом операцій обсяги контрольованих операцій у 2021 р. найбільше стосувалися товарів (47%) та банківських послуг (40%). Щодо обсягу експорту товарів, то найбільший обсяг по контрольованих операціях припадав на металеві руди (14%), а по імпорту товарів на нафту (13%) (рис. 2.5).



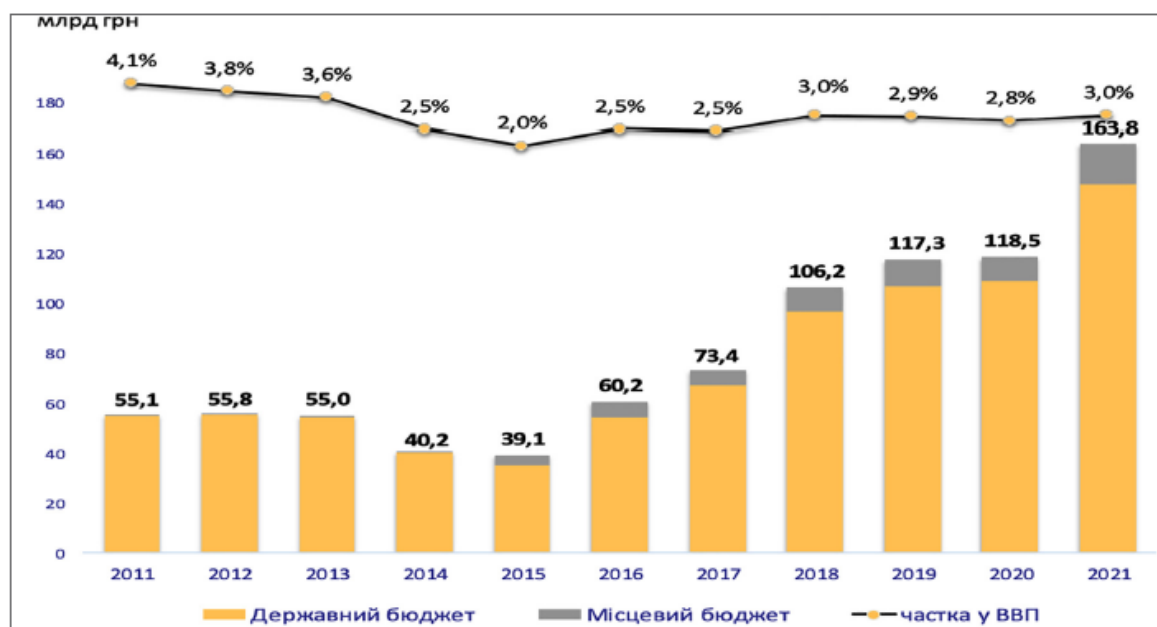
**Рис. 2.5. Обсяги контрольованих операцій за предметами операцій в Україні за 2021 рік.**

Джерело: [29].

Разом із цим дані ДПС України свідчать: «Протягом 2015 – 2022 років 1014

платників (або 20% від загальної кількості, що звітують про контрольовані операції) подали 2,3 тис. декларацій (уточнюючих) з податку на прибуток, за наслідками яких добровільно збільшили фінансовий результат на 30,5 млрд. грн. Дані коригування вплинули на збільшення нарахувань з податку на прибуток у сумі понад 2,8 млрд. грн. та зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування на 10,7 млрд. грн. Незважаючи на дію воєнного стану, протягом 2022 року платниками податків подано 0,4 тис. декларацій (уточнюючих), за результатами яких збільшено фінансовий результат на 4,9 млрд грн (або 30 % від коригувань за 2020 – 2022 роки). Також за рахунок проведених коригувань з трансфертного ціноутворення та у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України, які почали діяти з 01.01.2021, платниками податків додатково сплачено 230 млн. грн. податку на репатріацію з доходів, які прирівнюються до «конструктивних дивідендів» [28].

Оскільки трансфертне ціноутворення впливає на нарахування податку на прибуток підприємств, проаналізуємо показники його надходження. Обсяг надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету та його частка у ВВП у поточному фінансовому році показані на рис. 2.6.



**Рис. 2.6.** Надходження податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України та його питома вага у ВВП в 2011 – 2021 рр., млрд. грн.

Джерело: [4].



Щоб краще зрозуміти залежність надходжень до бюджету від використання механізмів трансфертного ціноутворення, Т. Сторожук та А. Моргуненко проаналізували за допомогою кореляційного аналізу вплив прибутку суб'єктів господарювання, обмінного курсу долара США до гривні та обсягу задекларованих контрольованих операцій на рівень валового внутрішнього продукту [36] (табл. 2.1). Для розрахунку коефіцієнтів парної кореляції було використано MS Excel.

Таблиця 2.1

**Вихідні дані для аналізу впливу задекларованих контрольованих операцій на рівень валового внутрішнього продукту**

№ з/п	Рік	ВВП, млрд. грн	Курс долара до гривні (100 дол США)	Сума контрольованих операцій, млрд. грн.	Фінансові результати підприємств до оподаткування, млрд. грн.	
					Прибуток	Збиток
1	2013	1522	799,3	1 153	234	205
2	2014	1586	1576,8	3 611	335	858
3	2015	1988	2400	1 630	475	815
4	2016	2383	2719	2 413	524	546
5	2017	2982	2806,7	1 564	674	386
6	2018	3558	2768,8	2 413	747	317
7	2019	3974	2329,2	2 593	933	268
8	2020	4194	2780	2 534	849	545

Джерело: [36].

Згідно з матрицею парних коефіцієнтів кореляції Пірсона (табл. 2.2), рівень валового внутрішнього продукту має сильний прямий вплив на прибуток, отриманий суб'єктом господарювання (0,975) та середній обмінний курс долара США до гривні (0,68), і незначний вплив на кількість задекларованих контрольованих операцій. Існує сильний прямий вплив на рівень валового внутрішнього продукту (0,975) та середній обмінний курс долара США до гривні (0,68) і лише незначний вплив на кількість задекларованих контрольованих операцій (0,17).

## Матриця парних коефіцієнтів кореляції Пірсона

	ВВП, млрд. грн	Курс долара до гривні	Сума контрольованих операцій, млрд. грн.	Фінансовий результат до оподаткування	
				прибуток	збиток
ВВП, млрд. грн	1				
Курс долара до гривні	0,686662034	1			
Сума контрольованих операцій, млрд. грн.	0,171332988	0,138580396	1		
Фін. рез. до оподаткування (прибуток)	0,97571259	0,745761696	0,197195978	1	
Фін. рез. до оподаткування (збиток)	-0,387095662	0,08461629	0,457814261	-0,311354538	1

Джерело: [36].

Таким чином, як свідчить аналіз, обсяг контрольованих операцій та фінансовий результат до оподаткування (прибуток) мають прямий вплив один на одного. Як зазначають американські експерти, питання впливу застосування трансфертного ціноутворення стає важливим для податкових органів, коли податкові надходження до державного бюджету зменшуються, а прибутки транснаціональних компаній зростають [44]. Проте в сучасних економічних умовах глобалізації процесів більшість компаній, що працюють в Україні, почали використовувати моделі стратегічного податкового планування з урахуванням нових правил щодо вибору моделей податкової політики. Однак, оскільки податкове планування є правовим актом, питання оптимізації податкового навантаження шляхом використання трансфертного ціноутворення, тобто зменшення бази оподаткування, є ризиком для економіки будь-якої країни, навіть при використанні позитивних механізмів, які порушують етичні норми та зменшують потенціал надходжень до бюджету держави.

## 2.2. Оцінка ефективності контролю трансфертного ціноутворення

Законодавство у сфері трансфертного ціноутворення постійно змінювалося протягом періоду його дії. Однак зміни, внесені у 2017 році, не торкнулися переліку контрольованих операцій, тобто критеріїв відбору суб'єктів господарювання, які підлягають звітності та контролю з трансфертного ціноутворення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Критерії відбору платників податків, що підлягають звітуванню та контролю за трансфертним ціноутворенням

Етап	Критерії відбору контрольованих операцій	Виконання умови	Умова визнання господарської операції контрольованою
1	Річний дохід підприємства, визначений за правилами бухгалтерського обліку	Виконуються одночасно	Перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
2	Обсяг господарської операції підприємства з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку		Перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
3	Вид контрагента та його діяльність	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами;</li> <li>- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;</li> <li>- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які зареєстровані, або є резидентами у державах (на територіях), включених до переліку, затвердженого Постановою Кабінетом Міністрів України № 1045 від 27.12.2017 р.;</li> <li>- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, із переліку організаційно-правових форм, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), затверджених Постановою Кабінетом Міністрів України № 480 від 04.07.2017 р.;</li> <li>- господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні та обсяг яких перевищує 10 млн грн;</li> <li>- господарські операції між платником податків та його пов'язаною особою - нерезидентом, якщо в ланцюгу поставки є одна або декілька осіб, які не виконують істотних функцій та не використовують істотних активів у таких операціях</li> </ul>	

Джерело: [16, с. 131].

Критерії відбору суб'єктів господарювання для звітності та контролю за

трансфертним ціноутворенням залишилися незмінними, однак у 2020 році змінився порядок подання суб'єктами господарювання звітності з трансфертного ціноутворення. Так, платники податків, які здійснювали контрольовані операції у звітному році, зобов'язані подавати не лише звіт про контрольовані операції, а й повідомлення про участь у міжнародній бізнес-групі до 1 жовтня року, що настає за звітним. Таке повідомлення подається в електронному вигляді до Державної податкової служби України. Вперше суб'єкти господарювання почали подавати декларацію у 2021 році за 2020 рік.

Крім того, з 1 січня 2021 року для платників податків, які здійснюють контрольовані операції запроваджено наступну трирівневу структуру звітності для міжнародних груп компаній:

- документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл);
- глобальний документ (майстер-файл), який подають суб'єкти господарювання, що входять до міжнародних бізнес-груп з річним оборотом, еквівалентним 50 мільйонам євро і більше. Зазначені документи повинні бути подані в електронному вигляді та державною мовою протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту Державної податкової служби України. Вимога податкових органів щодо подання платниками податків глобальної документації з трансфертного ціноутворення вперше почала застосовуватися до 2021 фінансового року.

- звітність у розрізі країн вимагається, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, що включає платника податків, перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї з таких обставин:

- платник податків є материнською компанією групи;
- платник податків уповноважений материнською компанією подавати національний звіт групи;
- материнська компанія не подала звіт і не уповноважила інших членів групи подати його;
- між Україною та іноземною юрисдикцією, в якій знаходиться материнська компанія, укладено договір про обмін податковою інформацією, але

процедура обміну звітністю не набрала чинності.

Відповідні звіти подаються в електронному вигляді до Державної податкової служби України протягом 12 місяців після закінчення фінансового року. Подання такого звіту суб'єктами господарювання в розрізі країн було вперше застосовано починаючи з 2021 фінансового року.

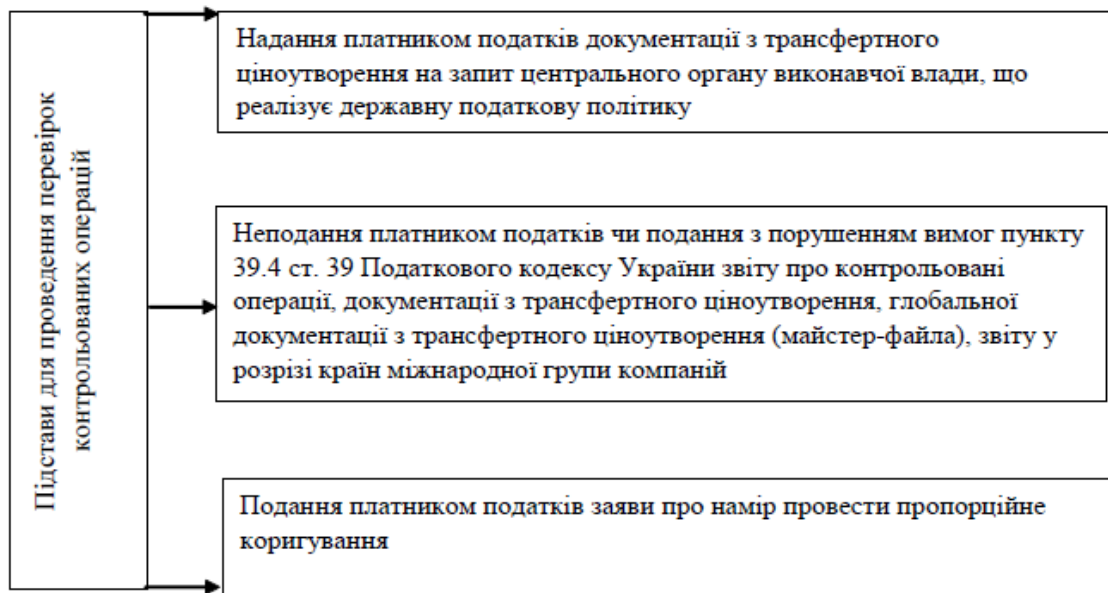
Ці реформи значно посилили податкове адміністрування трансфертного ціноутворення та подання звітності платниками податків, які здійснюють контрольовані операції. Крім того, контролюючі органи отримали доступ до додаткової інформації про функціональні цілі кожного учасника міжнародної групи компаній, що дозволяє їм обґрунтовано доводити доцільність та ділову мету контрольованих операцій.

Наразі податкове адміністрування у сфері трансфертного ціноутворення здійснюється за такими напрямками:

- моніторинг контрольованих операцій та перевірок з питань трансфертного ціноутворення;
- перевірки дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки».

Моніторинг стану контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документів з трансфертного ціноутворення, глобальних документів з трансфертного ціноутворення (майстер-файлів), звітів про діяльність міжнародних груп компаній у розрізі країн та інших джерел інформації, а також шляхом отримання податкової інформації відповідно до статті 73 Податкового кодексу України. Якщо під час виконання своїх обов'язків податкові органи виявляють факт здійснення платником податків контрольованої операції, щодо якої не подано звіт, вони надсилають повідомлення про виявлену контрольовану операцію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Таке повідомлення надсилається засобами електронного зв'язку протягом п'яти робочих днів з дня виявлення таких операцій.

Перевірки дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися лише за наявності трьох підстав, наведених на рис. 2.7.



**Рис. 2.7. Підстави проведення перевірок контрольованих операцій.**

Джерело: [16, с. 132].

Платник податків зобов'язаний протягом 10 робочих днів з дня початку перевірки надати посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документацію з питань, що є предметом перевірки. Крім того, під час проведення перевірки посадові особи контролюючого органу мають право отримувати додаткову документацію та/або інформацію протягом 15 робочих днів з дня отримання запиту платником податків про:

- фінансово-господарські операції, пов'язані з контрольованими операціями;
- фінансово-господарські операції, пов'язані з контрольованою операцією; господарські операції з непов'язаними особами, які можуть бути прирівняні до контрольованої операції;
- підтвердження або спростування інформації, наданої платником у поданому звіті про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та глобальній документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлі);
- дані, зазначені у звітах у розрізі країн міжнародної групи компаній, до якої належить платник податків;
- інші документи та інформацію, необхідні для перевірки відповідності

умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Перелік відповідних документів та/або інформації було розширено змінами до Податкового кодексу.

Варто зазначити, що суб'єкти господарювання мають право подавати до податкових органів копії документів, що стосуються предмета перевірки, належним чином засвідчені платником податків або його посадовими особами.

Посадові особи органів Державної податкової служби України не можуть проводити більше двох перевірок платника податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки» протягом одного календарного року. Крім того, як передбачено статтею 75 Податкового кодексу України, одночасно з перевіркою платника податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки» допускається проведення інших перевірок.

Тривалість перевірки платника податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки» обчислюється з дня прийняття рішення про проведення такої перевірки до дня складення акта (довідки) про результати перевірки, а тривалість самої перевірки не може перевищувати 18 місяців. Однак строк перевірки може бути продовжено до 12 місяців у разі необхідності отримання інформації від іноземних органів, проведення експертних досліджень та/або перекладу документів на українську мову.

Під час проведення перевірки з питань трансфертного ціноутворення посадові особи органів ДПС мають такі права [23]:

- надсилати запити про надання документів (інформації) щодо контрольованих операцій іншим платникам податків, які були сторонами контрольованих операцій, що є предметом перевірки, або були задіяні в ланцюгу постачання товарів (робіт, послуг, інших об'єктів цивільних прав), що є предметом контрольованих операцій, або платникам податків та/або з урахуванням іншої інформації, отриманої від суб'єкта відносин, необхідної для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

- проводити співбесіди з посадовими особами та/або працівниками

платника податків, які є сторонами контрольованої операції;

- направляти запити до компетентних іноземних органів щодо характеру та умов контрольованої операції та/або господарської діяльності та фінансової звітності нерезидентів, які є сторонами контрольованої операції;

- зустрічатися з платником податків (уповноваженою особою) для обговорення питання щодо визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», застосованому контролюючим органом під час перевірки;

- з дозволу платника податків відвідувати та оглядати приміщення, обладнання та споруди, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з контрольованою операцією.

Варто зазначити, що зміни в адмініструванні податків у сфері трансфертного ціноутворення розширили права посадових осіб Державної податкової служби України.

Результати перевірок дотримання платниками податків принципу «витагнутої руки» оформлюються у таких формах:

- акт – у разі виявлення відхилення умов контрольованої операції від умов дотримання принципу «витагнутої руки», що призвело до неправильного визначення оподаткованого прибутку платника податків та/або заниження суми податку, що підлягає сплаті;

- довідка про відсутність порушень.

Відповідні документи складаються у двох примірниках та вручаються під розписку платнику податків, що перевірявся, або його представнику протягом двох робочих днів з дня їх складання.

Якщо суб'єкт господарювання не погоджується з висновками акта перевірки щодо дотримання платником податків принципу «витагнутої руки», він має право подати письмове заперечення протягом 30 днів з дня отримання акта перевірки.

Розглядаючи податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в результаті податкової реформи 2020 року, слід зазначити, що в результаті



контрольних заходів значно зросли штрафні санкції за порушення правил трансфертного ціноутворення, які мають право застосовувати посадові особи Державної податкової служби до платників податків, як показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

### Окремі штрафні санкції за порушення правил трансфертного ціноутворення

Вид порушення	Розмір штрафу (прожитковий мінімум для працездатної особи (ПМПО) на 01.01.2020 року)
<b>1. Неподання платником податків:</b>	
- звіту про контрольовані операції	300 розмірів ПМПО
- документації з трансфертного ціноутворення щодо контролюючих операцій	3 % суми контрольованої операції, щодо яких не була подана документація, але не більше 200 розмірів ПМПО (420400 грн)
- повідомлення про участь у групі	50 розмірів ПМПО (105 100 грн)
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)	300 розмірів ПМПО (630 600 грн)
- звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній	1000 розмірів ПМПО (2 102 000 грн)
<b>2. Невключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції</b>	
	1 % суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів ПМПО
<b>3. Невключення до поданого звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній інформації</b>	
	1 відсотка суми доходу (виручки) учасника міжнародної групи компаній, інформація про якого в порушення вимог Податкового кодексу України не відображена у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній, але не більше 1000 розмірів
<b>4. Несвоєчасне подання платником податків:</b>	
- звіту про контрольовані операції	1 розмір ПМПО, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів ПМПО
- документації з трансфертного ціноутворення щодо контролюючих операцій	2 розміри ПМПО, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 200 розмірів ПМПО
- повідомлення про участь у групі	1 розмір ПМПО, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 100 розмірів ПМПО
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)	3 розміри ПМПО, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів ПМПО
- звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній	10 розмірів ПМПО, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 1000 розмірів ПМПО

Джерело: складено автором за: [23].

Аналізуючи статистичні дані зазначимо, що під час проведення податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення у 2015 році було перевірено найбільшу кількість платників податків, які здійснювали контрольовані операції, а саме 3000, та оштрафовано 489 платників податків. Сума донарахованих штрафів склала 160 млн грн.

Як уже зазначалося, платники податків вперше мали зобов'язання до 01.10.2021 р. подати повідомлення щодо участі у міжнародній групі компаній (далі – Повідомлення).

У результаті 2 326 платників податків подали повідомлення, з яких 58% - міжнародні групи компаній (МГК). Основними країнами (регіонами) резидентства материнських компаній МГК є: Кіпр (21%), Німеччина (10%), США (8%), Франція (5%), Швейцарія та Україна (по 4%), Нідерланди, Австрія, Великобританія та Британські Віргінські острови (по 3%) та інші країни (36%) (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній за 2020 р.**

Джерело: [7].

За результатами моніторингу майже по 17 000 звітів про трансфертне ціноутворення з 2013 по 2019 рік ДПС надіслала запити на документацію з трансфертного ціноутворення, тобто майже до кожного 14-го звіту. У результаті було запитано 617 документів (у тому числі 276 або 45% у 2020-2021 роках) та отримано 559 відповідей. При цьому ризики з трансфертного ціноутворення були виявлені у понад 80% опрацьованих документів (рис. 2.9).

В результаті послідовної роботи з контролю за трансфертним ціноутворенням платники податків отримали можливість коригувати податкові платежі з податку на прибуток за результатами перегляду цін контрольованих осіб (додаток ТЦ до декларації з податку на прибуток), не чекаючи початку

перевірки (у тому числі запитів про надання документації з трансфертного ціноутворення).



Рис. 2.9. Запити документації з трансфертного ціноутворення та самостійне збільшення платниками податків бази оподаткування в Україні у 2013 – 2021 рр.

Джерело: [7].

Так, у 2015-2021 роках платники податків добровільно збільшили фінансовий результат на 25,5 млрд грн (1 846 декларацій), у тому числі у 2020-2021 роках – на 10,9 млрд грн (рис. 2.10).

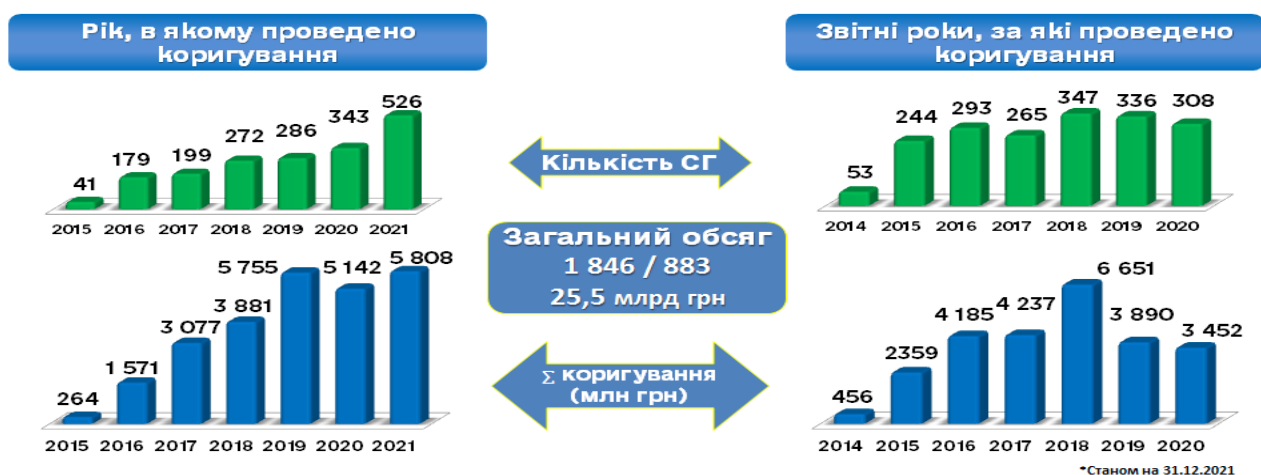


Рис. 2.10. Самостійне коригування платниками податків зобов'язань з податку на прибуток.

Джерело: [7].

Водночас, за результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної контролюючими органами у 2015-2021 роках, до запровадження мораторію на

проведення перевірок у зв'язку з COVID-19, встановлено 1 134 факти порушень платниками податків податкового законодавства щодо своєчасності та повноти складання декларації контрольованої компанії та подання документації з трансфертного ціноутворення та нараховано 309 млн грн та застосовано штрафних санкцій на суму 309 млн грн (рис. 2.11).



**Рис. 2.11. Результати перевірок з питань трансфертного ціноутворення в Україні у 2015 – 2021 рр.**

Джерело: [7].

Крім того, відповідно до розроблених та впроваджених процедур податкового контролю та за результатами аналізу поданих платником податків звітів та документів з трансфертного ціноутворення завершено 72 незалежні перевірки, за результатами яких донараховано 1,1 млрд грн податку на прибуток та 14,7 млн грн податку на додану вартість та зменшено збитки на 5,9 млрд грн.

З лютого 2021 року було скасовано мораторій на проведення 18 призупинених перевірок та дозволено проведення перевірок з питань контролю за трансфертним ціноутворенням.

Станом на кінець 2021 р. тривають і вже завершені 27 перевірок з питань дотримання принципу «втягнутої руки», за результатами яких зменшено збитків на 1,6 млрд грн та донараховано податку на прибуток на 405 млн грн.

Крім того, виявлено 58 випадків недотримання платниками податків податкового законодавства щодо своєчасності та повноти подання декларацій контрольованої компанії та документації з трансфертного ціноутворення, за

результатами яких накладено штраф у розмірі 10,1 млн грн.

## **Висновки до розділу 2**

У процесі дослідження практики здійснення трансфертного ціноутворення та контролю за ним в Україні ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. За період з 2013 по 2021 рр. подано понад 21 тис. звітів з трансфертного ціноутворення, що в середньому становить понад 2,4 тис. звітів на рік. Разом із цим, обсяги операцій, які підлягали контролю трансфертного ціноутворення за аналізований період становили 21,3 трлн. грн. При цьому варто зауважити, що обсяг операцій систематично зростає за роками, а особливо помітним було зростання у 2021 р. з 2,5 до 3,6 трлн. грн. Обсяг контрольованих операцій збільшився на 30,5% у 2021 році порівняно з відповідним періодом попереднього року. Однак обсяг збільшився, а кількість поданих звітів залишилася незмінною. В середньому за рік було подано понад 2400 звітів за результатами декларацій компаній.

2. Основними результатами контрольних заходів за трансфертним ціноутворенням в Україні є:

- у 2020 р. 2326 платників податків подали повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, з яких 58% підтвердили таку участь;

- майже по 17000 звітів про трансфертне ціноутворення з 2013 по 2019 рік ДПС надіслала запити на документацію з трансфертного ціноутворення, тобто майже до кожного 14-го звіту;

- у 2015-2021 роках платники податків добровільно збільшили фінансовий результат на 25,5 млрд грн (1 846 декларацій), у тому числі у 2020-2021 роках – на 10,9 млрд грн;

- за результатами контрольної-перевірочної роботи у сфері трансфертного ціноутворення, проведеної контролюючими органами у 2015-2021 роках встановлено 1134 факти порушень платниками податків податкового законодавства та застосовано штрафних санкцій на суму 309 млн грн.

3. Нині в Україні впроваджуються стандарти податкового адміністрування

для всіх учасників міжнародної торгівлі та відбувається імплементація плану BEPS для боротьби з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування. З цією метою в рамках податкової реформи 2020 року було вдосконалено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням та його застосуванням. Реформи значно посилили податкове адміністрування трансфертного ціноутворення та звітність платників податків, які здійснюють контрольовані операції. Це підтверджується розширенням прав та можливістю платників податків, які здійснюють контрольовані операції, надавати більше інформації контролюючому органу під час перевірки трансфертного ціноутворення.

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ

Незважаючи на те, що сфера податкового контролю трансфертного ціноутворення є відносно новою для України, слід відзначити інституційну визначеність вітчизняного правового поля та належне регулювання такого контролю. Зокрема, визначено етапи та зміст контролю, підстави для проведення перевірок дотримання правил трансфертного ціноутворення, а також основні ризики, що відслідковуються для контрольованих операцій. Водночас, ефективність контролю трансфертного ціноутворення потребує систематизації та вдосконалення. Зокрема, вдосконалення діяльності Державної податкової служби України з оцінки ризиків трансфертного ціноутворення дозволить вживати більш цілеспрямованих, своєчасних та адекватних заходів для забезпечення відмови платників податків від розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування (Base erosion and Profit Shifting – BEPS).

Рівень складності системи аналізу ризиків ТЦУ, що використовується конкретним податковим органом, залежить від кількості зареєстрованих платників податків та контрольованих операцій, характеру потенційного ризику, рівня розвитку податкового органу у сфері ТЦУ та ресурсів, виділених на аналіз ризиків. Чим складніша система аналізу ризиків, тим більше ресурсів потрібно для її використання. Кожна країна визначає власні організаційні та методологічні засади створення та функціонування таких систем з урахуванням особливостей економічних процесів, практики податкового адміністрування та національного законодавства. Водночас наднаціональними органами напрацьовано низку рекомендацій та методологічних розробок щодо формування підходів до управління податковими ризиками та ризиками ТЦУ на рівні податкового адміністрування (табл. 3.1).



Таблиця 3.1

**Документи ООН, ОЕСР та Єврокомісії щодо розбудови систем управління податковими ризиками**

№ з/п	Назва документа	Примітка
1.	Ефективне вирішення проблем ТЦ OECD (2012) [1]	У звіті розглядаються шляхи оптимізації управління програмами трансфертного ціноутворення. Він орієнтований на кроки, які повинні зробити податкові адміністрації, щоб правильно визначити випадки трансфертного ціноутворення для перевірки чи розслідування
2.	Public consultation draft handbook on transfer pricing risk assessment – проект посібника «Аналіз ризиків трансфертного ціноутворення» (2013) [2]	Посібник доповнює вже наявні корисні матеріали щодо оцінювання ризику трансфертного ціноутворення
3.	Study on Structures of Aggressive Tax Planning (2015) [3]	Визначено 33 індикатори ризику для основних 7 схем АПП у країнах ЄС
4.	Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD (2017) [4]	Посібник містить різні підходи до оцінювання податкового ризику, що використовують у різних країнах, типи показників податкового ризику, які можуть бути визначені за допомогою інформації, наявної у звітності СьС, та виклики, з якими можуть зіткнутися податкові органи і про які вони повинні знати. СьС Reports може бути важливим інструментом виявлення та ідентифікації ризику ТЦ та іншого ризику, пов'язаного з BEPS для податкової адміністрації, що використовується поряд з іншою інформацією, якою вона володіє, і як основа для подальших запитів, але також викликає застереження щодо ризику того, що спрощені та оманливі висновки можна зробити у разі використання лише даних звітів СьС
5.	Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються (2021) [5]	Посібник, який замінює видання, опубліковано 2017 року, також оновлює вказівки щодо розподілу прибутку та питань порівняності, впроваджує інші організаційні зміни. Видання має допомогти політикам та податковим адміністраціям країн, які розвиваються, вирішити складні питання ТЦ, щоб уникнути подвійного оподаткування та врегулювати суперечки. Частина С посібника присвячена розробленню законодавства щодо ТЦ та нормативних актів, вимогам до документації, оцінюванню ризику, проведенню аудитів та вирішенню спорів

Джерело: [2, с. 42].

В результаті вивчення вищезазначених джерел та досвіду інших країн у сфері оцінки ризиків трансфертного ціноутворення можна визначити наступні загальні вимоги до оцінки ризиків контрольованих операцій та створення системи ризик-орієнтованого контролю щодо трансфертного ціноутворення.

1) Система оцінки податкових ризиків у сфері трансфертного ціноутворення повинна бути невід'ємною частиною загальної системи управління ризиками податкового органу. Термін «ризик ТЦУ» означає не тільки ризик того, що операція не відповідає принципу «витагнутої руки», але й ризик того, що ресурси, задіяні в управлінні ТЦУ для забезпечення адекватного



процесу ТЦУ розподіляються неефективно для забезпечення належного процесу ТЦУ;

2) Система оцінки податкових ризиків у сфері трансфертного ціноутворення повинна бути динамічною та реагувати на виклики, з якими стикаються податкові органи, з метою забезпечення постійного вдосконалення. Методологія, що використовується, має бути переглянута та оновлена з метою зменшення впливу ризиків на платників податків, а також розширена для виявлення нових ризиків, які раніше не були ідентифіковані;

3) Звітність з трансфертного ціноутворення відіграє важливу роль у процесі оцінки для відбору об'єктів та справ для податкових перевірок з ТЦУ. Окрім звітності платників податків, для забезпечення процесу виявлення ризиків ТЦУ слід одночасно використовувати всі доступні джерела інформації, включаючи макроекономічну статистику, обмін податковою інформацією, митні дані, національні бази даних, комерційні реєстри та публічну інформацію;

4) Важливо проводити кількісну оцінку ризиків з метою визначення суми потенційних податкових втрат та порівняння її з ресурсами, необхідними для проведення перевірки. Процес оцінки та мінімізації ризиків ТЦУ має бути зосереджений, насамперед, на найбільш критичних випадках та мати правові інструменти для ефективного реагування на найбільш серйозні ризики;

5) Стратегія оцінки ризиків повинна враховувати різні елементи профілю ризику групи, поєднуючи різні заходи для мінімізації ризику ухилення від розкриття інформації про платника податків шляхом встановлення факторів, що маскують ризики. Наприклад, група може наймати недорогих працівників або консультантів в одній юрисдикції, щоб уникнути високого співвідношення прибутку до оподаткування до кількості працівників. Однак це не маскує той факт, що група має високу частку доходів від пов'язаних осіб, низьку базу витрат і низьку ефективну ставку податку в цій юрисдикції;

6) разом із системою оцінки податкових ризиків певний відсоток справ з ТЦУ може бути випадково відібраний для перевірки, незалежно від того, чи було виявлено ризик;

7) можна розробити алгоритми та інші інструменти оцінки ризиків для виявлення потенційних ризиків у конкретних сферах або конкретних угодах на основі об'єктивної оцінки наявних досліджень. Ідентифікація та оцінка ризиків не може обмежуватися автоматизованими алгоритмами. На більш пізньому етапі необхідна участь експертів, обізнаних з питаннями ТЦ;

8) У разі виявлення індикаторів високого ризику не завжди потрібен детальний аналіз. У багатьох випадках ризики ТЦУ можуть бути проаналізовані (камеральна перевірка). Платники податків беруть активну участь в аналізі ризиків трансфертного ціноутворення. В обмін на посилення співпраці та прозорості платники податків можуть розраховувати на досягнення податкової визначеності швидше та з меншими адміністративними витратами, ніж під час традиційних податкових перевірок (наприклад, процедури меморандумів у США, процедури горизонтального моніторингу в Нідерландах або процедури попереднього узгодження цін у багатьох країнах);

9) Необхідно запровадити управлінські процеси для забезпечення належного моніторингу функції оцінки ризиків. Це забезпечить належний рівень перевірки та завершення оцінок ризиків, а також їх повне документування, щоб забезпечити повний аудиторський слід для майбутніх розслідувань.

Тому в цілому оцінка ризиків ТЦУ має бути невід'ємною частиною національної системи управління ризиками ТЦУ. Це вимагає проведення спеціальних досліджень та економічних розрахунків щодо BEPS та визначення відповідних сфер ризику ТЦУ в Україні на основі макроекономічних показників та статистичних даних. Це дозволить найбільш точно відобразити існуючі тенденції у застосуванні практик трансфертного ціноутворення ТНК, що працюють в Україні, а також визначити більш цілеспрямовані заходи податкового контролю та ініціювати законодавчі зміни для усунення перешкод та обставин, що уможливають застосування BEPS. З цією метою доцільним є аналіз динаміки та структури показників міжнародної торгівлі, національної статистики, звітності платників податків та інших джерел інформації на рівні центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову

політику.

Основним завданням для ДПС з метою підвищення фінансової спроможності адміністрування ТЦУ та економії трудовитрат на його здійснення є створення автоматизованого алгоритму визначення ризиків дотримання принципу «витягнутої руки». Зокрема, він має бути орієнтований на товари, що котируються на фондових біржах (оскільки на сировинні товари припадає близько половини товарного експорту України). У найкращому випадку це спонукатиме платників податків відмовитися в середньостроковій перспективі від практики накопичення маржі від торгівлі сировинними товарами в низькоподаткових юрисдикціях. Натомість платники податків можуть почати використовувати більш географічно мобільні послуги для переведення прибутків і розмивання бази оподаткування податком на прибуток.

Окремі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності більш схильні до порушень податкового законодавства під час здійснення транскордонних операцій з товарами, роялті, фінансовими та діловими послугами. Аналіз статистики національних рахунків щодо відповідних показників, податкових ставок за угодами про уникнення подвійного оподаткування та інших преференцій, наданих державами в рамках спеціальних податкових режимів, може допомогти зрозуміти типи операцій, які можуть бути частиною схем виведення прибутку з-під оподаткування.

Оцінюючи ризики КІК, слід враховувати профіль ризику юрисдикції, в якій знаходиться компанія-нерезидент, щоб зрозуміти податкове середовище. Для того, щоб впровадити та підтримувати в актуальному стані профіль ризику юрисдикції, необхідно враховувати податкові умови, пільгові податкові режими, зокрема роз'яснення, надані іноземними компетентними органами в рамках Кроку 5 Плану дій BEPS, вимоги щодо економічної присутності, умови міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, податкові пільги в країнах з великими річними обсягами торгівлі товарами та послугами, а також Моніторинг способів надання державної допомоги нерезидентам у вигляді пільгового режиму оподаткування в країнах з високим річним обсягом торгівлі

товарами та послугами. Якщо в результаті моніторингу будуть виявлені країни, які надають податкові преференції нерезидентам, що здійснюють фінансово-комерційні операції з вітчизняними компаніями, можуть бути внесені зміни до переліку країн (регіонів), затвердженого відповідно до статті 39.2.1.2 ПКУ [35].

Для збору та обробки великих обсягів інформації та фіксації результатів управління ТЦУ важливо впровадити автоматизовану систему обробки великих масивів даних з ТЦУ, яка має включати модуль оцінки ризиків ТЦУ. Такий модуль може ідентифікувати широкий спектр ризиків та індикаторів ризиків у сфері ТЦУ. Водночас, бажання охопити якомога більше індикаторів ризику призводить до виникнення значної кількості ризиків у процесі автоматизованої ідентифікації ризиків. Це може бути пов'язано з галузевою специфікою платника податків або міжнародної групи компаній, несприятливою ринковою кон'юнктурою або некоректними критеріями встановлення ризик-індикаторів. Можливі ситуації, коли відбір кейсів для більш детального аналізу та перевірки ґрунтується на кількості спрацювань індикаторів ризику, а не на кейсах зі значним ризиком, але невеликою кількістю індикаторів.

Тому доцільно визначити пріоритетний перелік індикаторів ризику, який дозволить оцінити загальний рівень ризику платника податків. Для визначення загального ступеня ризику платника податків щодо дотримання принципу «витягнутої руки» в Україні використовується невичерпний перелік індикаторів ризику при опрацюванні звітності платників податків. В Україні використовується наступний невичерпний перелік індикаторів ризику при опрацюванні звітності платників податків:

- 1) великий обсяг операцій з пов'язаними особами (нерезидентами в низькоподаткових юрисдикціях або нерезидентами за організаційно-правовою формою згідно з переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України);
- 2) значний обсяг операцій з нематеріальними активами (наприклад, патентні роялті, ліцензійні платежі, роялті за торговельні марки, ноу-хау тощо) та іншою інтелектуальною власністю;
- 3) кредити, позики та інші зобов'язання, що виникають в результаті

операцій з відповідними нерезидентами, які призведуть до від'ємного значення чистої вартості;

4) розбіжності між отримувачем товару та контрагентом (згідно з митними даними);

5) відсутність значних основних засобів [25].

Практика відбору платників податків на основі ключових індикаторів ризику платника податків з точки зору дотримання принципу «витягнутої руки» притаманна багатьом країнам-учасницям ініціативи ОЕСР з протидії BEPS. В ході виконання наукової (науково-технічної) роботи, проведеної НДФІ «Практичне удосконалення систем оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої міжнародної практики», було встановлено, що найбільш збалансовано подібний перелік індикаторів ризику використовується у Великобританії. Враховуючи досвід Великобританії [53], цей перелік індикаторів в Україні може бути розширений наступними показниками:

1) прибутки або збитки вітчизняного підприємства не виглядають сумісними з його діловою активністю або з показниками діяльності аналогічних підприємств у світі за останні кілька років;

2) вітчизняне підприємство надає нематеріальні активи, але не отримує або не отримало винагороду за свої нематеріальні активи, наприклад, витрати на дослідження та розробки. У той же час, контрагент угоди має високу норму чистого прибутку, виходячи з результатів своєї діяльності;

3) процентні ставки виглядають високими порівняно зі спроможністю компанії обслуговувати борг за рахунок прибутку до оподаткування;

4) гонорари за управління та внутрішньофірмові платежі;

5) ефективна ставка оподаткування компаній-учасниць МГК вказує на те, що прибутки концентруються в країнах з низьким рівнем оподаткування;

6) втрата запасів/значне їх скорочення;

Враховуючи національний підхід до включення платників податків до плану-графіка перевірок [26], можуть бути використані такі додаткові індикатори:

- 1) операція є нетиповою для цього платника податків;
- 2) інші операційні витрати перевищують інші операційні доходи;
- 3) платник податків коригує фінансову звітність шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різницю, що перевищує 10%.

У майбутньому, після початку подання звітності КІК вітчизняними платниками податків, до пріоритетного переліку можуть бути включені наступні індикатори [48]:

- МГК має мобільну діяльність, розташовану в юрисдикціях, де група сплачує менший або нижчий рівень податку;
- відбулися зміни в структурі групи, зокрема в розподілі її активів.

Слід також враховувати інші індикатори поведінки платника податків щодо дотримання законодавства з ТЦУ:

- неподання звіту з ТЦУ в процесі розрахунку трансфертного ціноутворення;
- неподання документації з ТЦУ на запит контролюючого органу;
- неповна та неякісна документація з ТЦУ;
- негативна історія дотримання суб'єктом господарювання податкового законодавства.

Насамперед, результати оцінки ризиків платника податків мають бути враховані при прийнятті рішення про те, чи запитувати у платника податків документацію з ТЦУ або додаткову інформацію. Наприклад, у Великій Британії для цього готується детальний бізнес-кейс, який охоплює 21 сферу, основні з яких:

- огляд бізнесу, включаючи огляд веб-сайту групи, місцезнаходження головного офісу та ключових управлінських структур;
- детальний огляд консолідованої звітності та звітності відповідних суб'єктів господарювання, що входять до групи, для розуміння прибутковості

бізнесу як на внутрішньому, так і на міжнародному рівнях;

- огляд структури групи, включаючи перелік ключових внутрішньогрупових операцій;

- короткий опис основних ринків, на яких працює бізнес, із зазначенням основних чинників прибутку в бізнесі та, за можливості, їхнього місцезнаходження;

- ланцюжок поставок, що охоплює весь процес від сировини до продажу кінцевого продукту;

- резюме компанії або групи для отримання іншої корисної інформації, такої як заяви про уникнення подвійного оподаткування, старі оцінки ризиків або запити, нотатки про відвідування об'єктів, інформація про співробітників, заяви про відшкодування витрат на НДДКР тощо, яка може дати загальне уявлення про діяльність бізнесу [25].

Шаблони та форми для запису результатів оцінки ризиків після аналізу документів з ТЦУ або після проведення аудиту ТЦУ повинні бути належним чином задокументовані та збережені, що є необхідною вимогою для забезпечення ефективності процесу оцінки ризиків ТЦУ. Такий підхід також слід передбачити в Україні для певних транснаціональних компаній та великих платників податків з ТЦУ.

Усі ризики та індикатори слід краще враховувати в процесі аналізу документації з ТЦУ та перевірок платників податків. Зрештою, хоча існують ризики та індикатори ризиків, які неможливо визначити автоматично, оскільки вони потребують врахування показників, які можна визначити вручну після отримання додаткової інформації від платника податків, оцінка таких ризиків має бути відображена в результатах аналізу документації з ТЦУ та матеріалах перевірок ТЦУ.

Як підтверджує зарубіжний досвід, діалог з платниками податків має вирішальне значення для розуміння деталей діяльності МГК та оцінки ризиків ТЦУ. У зв'язку з цим для України важливим є вдосконалення таких інструментів, як опитування з питань ТЦУ з уповноваженими представниками, посадовими

особами та працівниками платників податків. Для цього необхідно розробити методичні рекомендації та перелік питань, які слід ставити під час таких опитувань.

Потенційні порушення законодавства з ТЦУ можна поділити на ризики, пов'язані з поданням та заповненням звітності з ТЦУ, та ризики, пов'язані з недотриманням принципу "витагнутої руки" та/або заниженням податкових зобов'язань. Необхідно скласти перелік ризиків/потенційних порушень, пов'язаних з цими двома групами.

Більш системним підходом до оцінки ризиків ТЦУ є виявлення можливих ризиків ТЦУ на основі встановлення взаємозв'язку між такими ризиками та індикаторами ризику. Відповідно до визначених типових схем агресивного податкового планування та схем, виявлених під час управління ТЦУ, можна встановити комбінацію/матрицю ризиків, індикаторів, факторів та стимулів, притаманних таким схемам [27, с. 258]. На основі характеристик, притаманних конкретній схемі, можна розробити алгоритм її розпізнавання, виявлення наявності подібних порушень у всій сукупності платників податків та оцінки ризиків.

Взаємозв'язок між індикаторами та податковими ризиками, а також критерії їх оцінки мають визначатися органом ДПС, відповідальним за управління ТЦУ, у профілі ризику.

Тому перспективним напрямом підвищення ефективності управління ТЦУ є створення реєстру ризиків ТЦУ з деталізацією видів порушень і схем ТЦУ та їх взаємозв'язку з індикаторами ризиків. При цьому реєстр має регулярно оновлюватися, а критерії оцінки ризиків ТЦУ мають переглядатися та актуалізуватися для наповнення профілю податкових ризиків ТЦУ.

Схеми транскордонного виведення прибутку з-під оподаткування та мінімізації податків постійно змінюються та вдосконалюються внаслідок, наприклад, змін у національному податковому законодавстві, законодавстві іноземних юрисдикцій, угодах про уникнення подвійного оподаткування, застосування механізмів протидії ухиленню від сплати податків, а також під



впливом різних економічних чинників. У цьому контексті необхідно забезпечити можливість зворотного зв'язку з працівниками контролюючого органу, відповідальними за управління ТЦУ, з метою внесення пропозицій щодо розпізнавання, ідентифікації та оцінки ризиків ТЦУ.

### **Висновки до розділу 3**

У процесі дослідження напрямів удосконалення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні у контексті управління ризиками ми доходимо до висновку, що до таких напрямів доцільно насамперед віднести:

- уточнення базової термінології та понять, необхідних для оцінки ризиків ТЦУ;
- консолідація та систематизація інформації, необхідної для оцінки ризиків ТЦУ, в інформаційних системах ДПС при роботі з великими обсягами даних з ТЦУ;
- обґрунтування заходів для визначення сфери застосування BEPS та сфер податкових ризиків, пов'язаних з ТЦУ, на основі аналізу статистичних даних та індикаторів транскордонної торгівлі;
- затвердження реєстру ризиків, пов'язаних з ТЦУ;
- визначення пріоритетного переліку індикаторів ризиковості платника податків;
- типізація порушень ТЦУ та схем ТЦУ. Підготовка профілю ризиків ТЦУ, що включає опис взаємозв'язку між порушеннями ТЦУ, схемами ТЦУ та індикаторами ризиків;
- покращення методологічного забезпечення взаємодії підрозділів ДПС, розподілу відповідальності та оцінки ризиків;
- покращення відносин з платниками податків, підвищення прозорості їх діяльності та отримання додаткової інформації та пояснень, необхідних для оцінки ризиків ТЦУ;
- розвиток автоматичного обміну інформацією з компетентними органами інших держав з метою контролю ТЦУ.

## ВИСНОВКИ

У процесі дослідження проблематики трансфертного ціноутворення в оподаткуванні ми дійшли до таких найважливіших висновків:

1. Трансфертне ціноутворення є ефективним інструментом як державного регулювання, так і регулювання внутрішньофірмової діяльності. Воно є не лише ефективною діловою практикою, а й досить поширеним способом мінімізації податкових зобов'язань шляхом перенесення податкової бази на залежну компанію, яка перебуває у сприятливішому податковому чи адміністративному режимі (податкові канікули, звільнення від податків, низька податкова ставка тощо). Оскільки трансфертне ціноутворення використовується для мінімізації податкового навантаження, ставлення до цієї системи дещо негативне. Практично у всіх наявних дослідженнях на цю тему трансфертне ціноутворення сприймається як ціна, встановлювана з метою зменшення оподатковуваного прибутку. Тому часто висуваються рекомендації «скасувати» трансфертне ціноутворення, але це неможливо в принципі, оскільки трансфертне ціноутворення безпосередньо пов'язане з внутрішньофірмовими операціями компаній, поділених на бізнес-одиниці. І тут замість скасування трансфертного ціноутворення доцільніше вдосконалити його правове регулювання.

2. В Україні процес розроблення нормативної бази з контролю за трансфертним ціноутворенням ще триває, але концептуально вже можна виділити чотири основні етапи:

- етап 1 (нульовий етап): 2010-2013 рр.;
- етап 2 (базовий етап): 2013-2014 рр.;
- етап 3 (відповідальний етап): 2015 –2019 рр.;
- етап 4 (етап оновлення): 2020–2021 рр.

Регулювання ціноутворення на ринкових умовах, здійснене на першому етапі, стало свого роду прообразом сьогоденного законодавства. Визначення принципів трансфертного ціноутворення, основних засад контрольованих операцій, запровадження звітності за контрольованими операціями, документування контрольованих операцій та ухвалення певних правил на

другому етапі дали змогу виявити комерційні операції, які наражаються на ризик при трансфертному ціноутворенні, та встановити прозорі правила для підприємств. На третьому етапі відбулося регулювання відносин між суб'єктами, що закріплено у відповідних правових актах. Водночас основні засади українського контролю за трансфертним ціноутворенням нетипові для інших країн, які, на відміну від України, встановили податковий контроль за трансфертним ціноутворенням здебільшого лише між пов'язаними сторонами. На четвертому етапі до українського податкового законодавства введено поняття «міжнародна група компаній», «материнська компанія групи» та «уповноважений учасник».

3. За період з 2013 по 2021 рр. подано понад 21 тис. звітів з трансфертного ціноутворення, що в середньому становить понад 2,4 тис. звітів на рік. Разом із цим, обсяги операцій, які підлягали контролю трансфертного ціноутворення за аналізований період становили 21,3 трлн. грн. При цьому варто зауважити, що обсяг операцій систематично зростає за роками, а особливо помітним було зростання у 2021 р. з 2,5 до 3,6 трлн. грн. Обсяг контрольованих операцій збільшився на 30,5% у 2021 році порівняно з відповідним періодом попереднього року. Однак обсяг збільшився, а кількість поданих звітів залишилася незмінною. В середньому за рік було подано понад 2400 звітів за результатами декларацій компаній.

Незважаючи на дію воєнного стану, протягом 2022 року платниками податків подано 0,4 тис. декларацій (уточнюючих), за результатами яких збільшено фінансовий результат на 4,9 млрд грн (або 30 % від коригувань за 2020 – 2022 роки). Також за рахунок проведених коригувань з трансфертного ціноутворення та у зв'язку із внесенням змін до Податкового кодексу України, які почали діяти з 01.01.2021, платниками податків додатково сплачено 230 млн. грн. податку на репатріацію з доходів, які прирівнюються до «конструктивних дивідендів»

4. Під час проведення податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення у 2015 році було перевірено найбільшу кількість платників

податків, які здійснювали контрольовані операції, а саме 3000, та оштрафовано 489 платників податків. Сума донарахованих штрафів склала 160 млн грн.

За результатами моніторингу майже по 17 000 звітів про трансфертне ціноутворення з 2013 по 2019 рік ДПС надіслала запити на документацію з трансфертного ціноутворення, тобто майже до кожного 14-го звіту. У 2015-2021 роках платники податків добровільно збільшили фінансовий результат на 25,5 млрд грн (1 846 декларацій), у тому числі у 2020-2021 роках – на 10,9 млрд грн.

За результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної контролюючими органами у 2015-2021 роках, до запровадження мораторію на проведення перевірок у зв'язку з COVID-19, встановлено 1 134 факти порушень платниками податків податкового законодавства щодо своєчасності та повноти складання декларації контрольованої компанії та подання документації з трансфертного ціноутворення та нараховано 309 млн грн та застосовано штрафних санкцій на суму 309 млн грн.

5. Концептуальний підхід щодо вдосконалення податкового контролю трансфертного ціноутворення в контексті управління ризиками має полягати у такому:

1) оцінювання ризиків з трансфертного ціноутворення має здійснюватися на декількох рівнях – макроекономічному (передбачає визначення потенційних сфер і видів діяльності, які мають ознаки поведінки BEPS); середньому (передбачає врахування галузевої специфіки та ринкових тенденцій); мікрорівні (передбачає аналіз показників діяльності окремого платника податків та міжнародної групи компаній);

2) імовірні податкові правопорушення щодо трансфертного ціноутворення необхідно систематизувати у реєстрі ризиків, за кожним із них потрібно формувати профіль ризику з описом сутності правопорушення чи схеми агресивного податкового планування, а також ключових індикаторів і показників, які вказують на ризик;

3) вибірку випадків трансфертного ціноутворення для контролю потрібно здійснювати на основі першочергового переліку індикаторів ризиків платника

податків, а також на основі ранжування тих ризиків, які визначаються та оцінюються в автоматичному режимі. Детально ризики потрібно досліджувати при взаємодії із платниками податків, під час аналізу документації трансфертного ціноутворення чи перевірки з питань трансфертного ціноутворення;

4) оцінку та відпрацювання ризиків потрібно фіксувати у спеціалізованій інформаційній системі Державної податкової служби. Профілі ризиків, індикатори для їхнього встановлення та критерії оцінювання, у випадках необхідності, потрібно уточнювати та коригувати завдяки зворотному зв'язку із працівниками підрозділів Державної податкової служби, що здійснюють контроль трансфертного ціноутворення;

5) міжнародні групи компаній та платники податків мають отримувати доступ до інформації про окремі характеристики їхньої поведінки в частині трансфертного ціноутворення, для того аби вони мали можливість переглядати цінову політику, коригувати податкові зобов'язання, відмовлятися від схем агресивного податкового планування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Борисюк О.В. Використання інструментів трансфертного ціноутворення у системі податкової безпеки національної економіки. *Молодий вчений*. 2018. № 5.1 (57.1). С. 9-12.
2. Брехов С. С. Пріоритети вдосконалення діяльності державної податкової служби щодо оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 8. С. 40-51.
3. Верес О. Повідомлення про укладення форвардного або ф'ючерсного контракту. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 31. С. 22–25. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100008842-povidomlennya-pro-ukladannya-forvardnogo-abo-fyuchersnogo-kontraktu>
4. Доходи зведеного бюджету за 2021. Міністерство фінансів України. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Zvit\\_2021\\_sait.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2021_sait.pdf)
5. Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. № 3(50). С. 14–22.
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 р. № 408-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>.
7. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.
8. Карнаух Т. М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМ А*. 2015. Т. 168: Юридичні науки. С. 120–123.
9. Касич А.О., Петрик А.О., Гринченко Ю.І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика*

та досвід. 2016. № 24 С. 19–22. URL:  
[http://www.investplan.com.ua/pdf/24\\_2016/6.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2016/6.pdf).

10. Ковач С. І. Трансфертне ціноутворення в оподаткуванні податком на прибуток підприємств агробізнесу. *Економіка та підприємництво: зб. наук. праць*. К.: КНЕУ, 2017. Вип. 38/2017. С. 190–201.

11. Колдовський М. В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 7. URL:  
<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2159>

12. Король С.Я., Уманців Г.В., Шушакова І.К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *Економічна теорія та право*. 2021. № 2 (45). С. 87–98.

13. Кужелев М. А. Аналитическая обработка и анализ финансовой информации. *Финансы, учет, банки*. 2001. Вып. 5. С. 36–41.

14. Кужелев М.О. Сиволап І.М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 196–204.

15. Лагодієнко Н. В., Бондаренко Г. Ю. Особливості податкового планування в управлінні підприємством: методи та інструменти. *Modern Economics*. 2019. № 17. С. 121–126. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/features-of-tax-planning-in/>

16. Луценко І. С. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в Україні: сучасна практика. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 129-134.

17. Мінфін завершив роботу над запровадженням трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення / Міністерство фінансів України. 2021. 25 берез. URL:  
[https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin\\_zavershiv\\_robotu\\_nad\\_zaprovadzhenniam\\_tririvnevoi\\_strukturi\\_zvitnosti\\_z\\_transfertnogo\\_tsinoutvorennya-2791](https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_zavershiv_robotu_nad_zaprovadzhenniam_tririvnevoi_strukturi_zvitnosti_z_transfertnogo_tsinoutvorennya-2791).

18. Мішин М. Трансфертне ціноутворення за правилами 2020 року: наслідки для платників податків. URL:

[https://buh.ligazakon.net/aktualno/7625\\_transfertne-tsnoutvorennya-za-pravilami-2020-roku-nasldki-dlya-platnikov-podatkv](https://buh.ligazakon.net/aktualno/7625_transfertne-tsnoutvorennya-za-pravilami-2020-roku-nasldki-dlya-platnikov-podatkv)

19. Мішин М. Трансфертне ціноутворення. *Вісник. Офіційно про податки*. 2015. № 2. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7960>

20. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Інформації про пов'язаних осіб, що подається великим платником податків до Міндоходів України» від 12.03.2013 р. № 391. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0608-13#Text>

21. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: [http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy\\_OESR.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf).

22. Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування / відпов. за вип.: Р.Ф. Ханова, А.А. Барікова. Київ, 2020. Вип. 1. 26 с. URL: <https://cutt.ly/wIb5zoJ>.

23. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755\$VI. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755\\$17](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755$17).

24. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування» від 22.08.2012 р. № 787. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/787-2012-p#Text>

25. Про внесення змін до Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#n2>.

26. Про затвердження Порядку формування плану-графіку проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>



27. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та висновки для України: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. – Київ: Алерта, 2017. – 344 с.

28. Публічний звіт ДПС за 2022 рік / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>.

29. Результати роботи ДПС у напрямку трансфертного ціноутворення / Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/268313.pdf/>

30. Сиволап І. Звіт про контрольовані операції. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 33. С. 6–12.

31. Сиволап І. Моніторинг контрольованих операцій по-новому. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 25. С. 18–20. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005221-monitoring-kontrolovanikh-operatsiy-po-novomu>

32. Сиволап І. ТЦУ в агросекторі: форварди, ф'ючерси, виправлення помилок, коригування ціни. *Вісник. Офіційно про податки*. 2019. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100010470-ttsu-v-agrosektori-forvardi-fyuchersi-vipravlennya-pomilok-koriguvannya-tsini>

33. Сичевський І., Сиволап І. Трансфертне ціноутворення. *Вісник. Офіційно про податки*. 2013. № 33. С. 14–17. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5889>

34. Січ О., Воловенко А. Контрольовані операції: які критерії. *Expertus: головбух*. 2021. URL: <https://1gl-vip.expertus.ua/#/document/16/26233/bssPhr8/?of=cory-daef7a54c9>.

35. Стародуб Д. М. Щодо модернізації вітчизняної системи управління податковими ризиками у контексті світового досвіду. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. Вип. 15. С. 134–142.

36. Сторожук Т.М., Моргуненко А.С. Роль трансфертного ціноутворення у формуванні моделі податкової поведінки. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2023. № 2 (70). С. 162-168.

37. Сухарева Л. О., Сухарев П. М., Глущенко Я. І. Податкове планування в системі управління підприємством: монографія. Донецьк: ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2006. С. 209.

38. Тищук Т., Іванов О. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу. Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України: аналітична записка. 2012. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/739/>

39. Угляренко О.М., Гудзь С.М. Концептуальні основи імплементації трансфертного ціноутворення в систему індикаторів підприємства. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2019. Том 30 (69). № 6. С. 64-70.

40. Фоміна О.В., Шушакова І.К. Судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. № 10 (719). С. 52–66.

41. Чичуліна К. В., Зінченко В. В., Шинкар Ю. Л. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 201. С. 642–645.

42. Baldenius T., Melumad N.D., Reichelstein S. Integrating managerial and tax objectives in transfer pricing. *The Accounting Review*. 2004. № 79 (3). P. 591–615.

43. Bartelsman E.J., Beetsma R.M. Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries. *Tinbergen Institute Discussion Paper*. 2020. P. 12–34.

44. Chyz J., Gal-Or R., Naiker V., Sharma D. The Association between Auditor Provided Tax Planning and Tax Compliance Services and Tax Avoidance and Tax Risk, *The Journal of the American Taxation Association*, Forthcoming. 2021. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3821858](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3821858)

45. Cools M., Christian J., Rossing P. International Transfer Pricing: MNE Dependency on Knowledge of External Tax Consultants. *Journal of Management Accounting Research*. 2021. Vol. 33, No. 1. P. 33–51.

46. Cools M., Slagmulder R. Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise. *Accounting, Organizations and Society*. 2008. №

33 (6). P. 603–628.

47. Cools M., Slagmulder R. Tax-compliant transfer pricing and responsibility accounting. *Journal of Management Accounting Research*. 2009. № 21 (1). P. 151–178.

48. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment / OECD, 2017. URL: [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf)

49. Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing. URL: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428070.pdf>.

50. Forum on Tax Administration: Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management. OECD. 2009. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>

51. Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic / OECD. – 18 December, 2020. URL: [https://dku.in.ua/files/Materials/OECD\\_COVID-19.pdf](https://dku.in.ua/files/Materials/OECD_COVID-19.pdf).

52. Hanlon M., Shane H. A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics* 50, 2010. No. 2–3. URL: <https://tinyurl.com/mrymj2p9>

53. HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs). Transfer Pricing: Risk Assessment: Transfer Pricing Risk Indicators: Transfer Pricing Rules in Other Countries 2016. London. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm482000> (дата звернення: 20.07.2021).

54. Shantanu J. Pendse. International Transfer Pricing: a review of non-tax outlook. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2012. № 37. P. 337–343.

55. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report / OECD/G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

56. World Investment Report 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://unctad.org/Sections/dite\\_dir/docs/WIR11\\_web%20tab%2034.pdf](http://unctad.org/Sections/dite_dir/docs/WIR11_web%20tab%2034.pdf).