

МЕЛЬНИЧЕНКО Руслан к. ю. н., адвокат, старший викладач кафедри загальноправових дисциплін Київського національного торговельно-економічного університету
E-mail: ruslan.melnychenko@gmail.com вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
ORCID: 0000-0002-9562-6983

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

Висвітлено ключові тенденції у світі по боротьбі з розмиванням транснаціональними корпораціями податкової бази за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Запропоновано подальші напрями вдосконалення організаційних засад трансфертного ціноутворення в Україні. Надано правову оцінку кожному із напрямів удосконалення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, вдосконалення податкового контролю, BEPS, автоматичний обмін податковою інформацією.

Мельниченко Р. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Украине. Освещены ключевые тенденции в мире по борьбе с размыванием транснациональными корпорациями налоговой базы с помощью инструментов трансфертного ценообразования. Предложено дальнейшие направления совершенствования организационных основ трансфертного ценообразования в Украине. Дана правовая оценка каждому из направлений совершенствования налогового контроля трансфертного ценообразования в Украине.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, совершенствование налогового контроля, BEPS, автоматический обмен налоговой информацией.

Постановка проблеми. Питання міжнародного оподаткування транснаціональних корпорацій надзвичайно гостро стоїть перед всіма без винятку державами світу. Принципи світової податкової системи, розроблені Лігою Націй після Першої світової війни в 20-х роках ХХ ст., вже давно не є ефективними і більше не можуть застосовуватись у рамках сучасних реалій. До найбільш істотних змін за останнє століття варто віднести: інтеграцію національних економік та ринків; можливість великих корпорацій вийти за межі національного ринку і вести бізнес за кордоном; появу якісно нового в світовій економіці сектора – цифрового, який обумовив докорінні зміни в підходах до ціноутворення результатів праці людини, а також інформатизацію традиційних видів людської діяльності. Наявна сьогодні система міжнародного оподаткування дає змогу транснаціональним корпораціям (ТНК) за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення цілком легально уникати оподаткування в окремо взятих податкових юрисдикціях.

Ця проблема актуалізується тим, що трансфертне ціноутворення підриває не тільки світовий економічний порядок, але і міжнародну політичну безпеку. Жодна держава світу не може самостійно боротися

із цією проблемою, оскільки афілійована група компаній здійснює бізнес у різних податкових юрисдикціях, і без допомоги держав, в яких безпосередньо відбувається бізнес, практично неможливо довести штучне уникнення оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Глобалізація світової економіки вимагає від міжнародної спільноти глобальних рішень та глобального діалогу. Іншими словами, реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом аналіз проблем податкового контролю трансфертного ціноутворення частково здійснювали такі вчені, як С.С. Брехов [1], Ю. В. Касперович [2], М. О. Мішин [3], Н. Р. Олійник [4] та ін. Не применшуючи вагомості досліджень цих вчених, слід зазначити, що в правовій доктрині комплексно не досліджувалось питання вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Як правило, наявні в юридичній літературі праці, які стосуються трансфертного ціноутворення, присвячені вузькій правовій проблематиці та відтак мають епізодичний та фрагментарний характер.

Метою статті є розробка пропозицій щодо подальших напрямів вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Матеріали та методи. Теоретичну основу статті становлять наукові праці вчених з різних галузей права, які тією чи іншою мірою досліджували проблеми здійснення державними органами податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Також використані філософські (діалектичний, герменевтичний), загальнонаукові (аналіз та синтез, системно-структурний, моделювання, абстрагування, формально-логічний, історичний) та спеціальні методи пізнання, що використовуються у правознавстві (методи тлумачення норм права, юридико-догматичний, порівняльно-правовий).

Результати дослідження. Уперше в історії міжнародного податкового співробітництва держави-члени ОЕСР і держави «Великої двадцятки» (*G20*) спільно працювали над розробкою Плану дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*). У роботі також брали участь понад 85 інших держав, що не входять до ОЕСР та *G20*, у тому числі й Україна. План *BEPS* ухвалено ОЕСР та державами *G20* у вересні 2013 р., він охопив комплекс заходів кожної держави світу, які спрямовані на протидію штучному уникненню оподаткування транснаціональних корпорацій [1, с. 20].

Після цього ще довгий час тривала робота над вдосконаленням ухваленого Плану *BEPS*. У зв'язку з масштабом проблеми трансфертного ціноутворення до спільної роботи держав ОЕСР та *G20* також приєдналася Європейська комісія та ряд держав, що розвиваються.

Великий внесок та підтримку зроблено з боку авторитетних міжнародних організацій, зокрема, МВФ, Світового Банку та ООН. У цілому після першої публікації в 2013 р. проєкт *BEPS* отримав понад 1400 змін. Після завершення двох років роботи ОЕСР спільно з *G20* затвердили 15 звітів, кожен з яких присвячений окремому напрямку проєкту. Якщо узагальнити, то весь проєкт *BEPS* базується на трьох концептуальних засадах: гармонізація податкового законодавства різних держав світу для попередження можливих зловживань платників податків; вдосконалення міжнародних засад оподаткування платників податків; забезпечення прозорості та впевненості у міжнародному обміні податковою інформацією.

За тлумаченням Міністерства фінансів України, пакет заходів *BEPS* являє собою першу суттєву реформу правил міжнародного оподаткування за останніх майже 100 років. Очікується, що одразу після того, як розпочнеться застосування нових заходів, прибуток буде сплачуватися в тій державі, де реально він генерується за результатами здійснення економічної діяльності. Стратегії планування *BEPS*, що залежать від застарілих правил або на погано координованих національних заходів, вважатимуться недійсними [5].

Таким чином, найбільш важливим і об'ємним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є імплементація розробленого ОЕСР і *G20* Плану *BEPS*, який на сьогодні є найкращим алгоритмом вирішення проблеми розмивання ТНК своєї бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. План *BEPS* передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення суто на своїй території.

Імплементація Плану *BEPS* повністю підтримана Кабінетом Міністрів України, який 03.04.2016 прийняв розпорядження № 275-р і затвердив Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 р. До Плану Уряду серед інших включено такі завдання Уряду: здійснити комплекс заходів щодо імплементації у податкове законодавство України Плану *BEPS* з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування; здійснити комплекс заходів щодо приведення положень чинних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність до Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів та капіталу [6].

У результаті 1 січня 2017 р. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (*inclusive framework*) та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій *BEPS*, який включає базові чотири Заходи з п'ятнадцяти запропонованих (Заходи 5, 6, 13, 14) [7]. Наявні в Україні тенденції щодо приєднання до міжнародної спільноти у вирішення глобальної проблеми трансфертного ціноутворення є цілком позитивними.

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

Міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів є інструментом, який покликаний вирішити не тільки проблему трансфертного ціноутворення, але і проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Цей захід передбачає запровадження державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки транснаціональних корпорацій. Виходячи з такої логіки, ОЕСР, окремо від 15 Заходів Плану *BEPS*, опублікувала Звіт про стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях [8] і рекомендував усім державам приєднатися до міжнародного автоматичного обміну інформацією по цьому стандарту. Попри те, що міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів не є одним із 15 Заходів Плану *BEPS*, у всіх 15 Звітах ОЕСР згадується, що успішність Плану *BEPS* у боротьбі з розмиванням бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування залежить від ефективності впровадження кожною із держав міжнародного обміну податковою інформацією.

Спроба запровадити міжнародний автоматичний обмін інформацією раніше була зроблена світовою спільнотою при підписанні 25 січня 1988 р. Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (*The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* 1988) [9]. Україна шляхом підписання також приєдналася до цієї Конвенції 20 грудня 2004 р., однак Верховна Рада змогла ратифікувати її тільки 17 грудня 2008 р. [10; 11].

За загальним правилом Конвенції будь-яка інформація про іноземних податкових резидентів може бути надана однією із Договірних держав «за окремим запитом» іншій Договірній державі (ст. 5). Стосовно систематичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів, то відповідно до ст. 6 Конвенції такий автоматичний обмін інформацією між державами можливий, однак винятково за умови згоди Договірних держав. Тобто Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р. глобально не вирішує питання міжнародного автоматичного обміну, оскільки державам все одно необхідно укладати дво- або багатосторонні договори, які б вирішували це питання.

Вперше в історії успішне впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях здійснено в 2005 р. Європейським Союзом. Так, відповідно до Директиви ЄС про оподаткування заощаджень (*European Union Savings Tax Directive – EUSTD*)

всі держави Європейської спільноти зобов'язаними були здійснювати автоматичний обмін інформацією про осіб, які отримують доходи в їх податковій юрисдикції, будучи при цьому податковими резидентами інших держав Спільноти [12].

Наступною ключовою віхою розвитку міжнародного обміну інформацією стало прийняття в 2010 р. Закону США про податкові вимоги до іноземних рахунків (*Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*). Суть цього Закону зводиться до того, що всі іноземні фінансові установи зобов'язані передавати Податковій службі США інформацію про стан рахунків резидентів США у їх установах, зокрема, персональні дані власників рахунків, поточний баланс рахунків та рух коштів по рахункам. У разі відмови від співпраці з Податковою службою США до іноземних фінансових установ може бути застосований «штрафний податок» (*withholding tax*) у розмірі 30 % від усіх їх валових надходжень (*payments of gross income*) [13, с. 24].

Загалом, *FATCA* передбачає можливість отримання Податковою службою США інформації про податкових резидентів США двома шляхами: безпосередньо від іноземної фінансової установи, з якою підписується відповідний договір; централізовано через уповноважені державні органи іноземної держави на основі міжурядових угод. Стосовно України, то Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням № 812-р від 09.11.2016 повністю підтримав Угоду щодо виконання податкових правил й застосування положень Закону США про податкові вимоги до іноземних рахунків (*FATCA*) [14]. За результатами цього 7 лютого 2017 р. міністром фінансів України підписана міжвідомча угода. Україна погодилася систематично збирати і передавати Податковій службі США інформацію про банківські рахунки, відкриті на її території податковими резидентами США (громадянами та юридичними особами); особами, які мають постійне місце проживання у США; а також юридичними особами, у яких 10 % частки у статутному капіталі належать американським учасникам.

Після успішної практики ЄС та США 19 квітня 2013 р. держави G20 заявили про необхідність розроблення та впровадження нового єдиного стандарту щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією, який буде застосовуватись всіма державами світу [8, с. 9]. Як і з проектом *BEPS*, розробкою такого стандарту займалась ОЕСР за підтримки держав G20. У результаті спільних зусиль 15.07.2014 затверджені рекомендації щодо єдиного стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією (*Common Reporting Standard – Стандарт CRS*). Одночасно для максимальної зручності міжнародної спільноти розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*), яку державам пропонується ратифікувати при імплементації Стандарту *CRS* в національне законодавство [8].

Слід звернути увагу, що Стандарт *CRS* не є джерелом права для жодної з держав до моменту, поки остання не імплементує його до свого законодавства. Кожна держава повинна самостійно прийняти рішення, яким шляхом і в якій частині приєднуватись до міжнародного автоматичного обміну інформацією. Останнє є невід'ємною складовою податкового суверенітету кожної з держав. Для того, щоб між двома державами запрацював механізм автоматичного обміну, необхідно щоб вони висловили намір обмінюватися податковою інформацією. У Верховній Раді України зареєстрований проєкт Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)» № 6503 від 25.05.2017 [15], який основною своєю метою має впровадження в національне законодавство Стандарту *CRS* та створення законодавчих умов для зміцнення міжнародного співробітництва з податкових питань.

ОЕСР пропонує державам розглянути два таких варіанти впровадження Стандарту *CRS*: ратифікація модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*); внесення змін до існуючих договорів про уникнення подвійного оподаткування в частині автоматичного обміну інформацією. Разом з цим, ОЕСР рекомендує державам віддати перевагу першому варіанту, оскільки для автоматичного обміну інформацією на двосторонньому рівні потрібно вносити зміни до численних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Крім того, у другому варіанті міжнародний обмін податковою інформацією буде здійснюватися тільки з окремими державами, з якими вдалося безпосередньо домовитися [8, с. 13].

Держави, які впровадили Стандарт *CRS* в своє законодавство, стають зобов'язаними на щорічній основі обмінюватися з іншими державами інформацією про іноземних податкових резидентів в автоматичному режимі. Стандарт *CRS* передбачає централізований обмін інформацією між державами. Тобто кожна держава повинна акумулювати інформацію про іноземних податкових резидентів від усіх фінансових установ, які функціонують на її території.

До фінансових установ, які зобов'язані надавати інформацію про іноземних податкових резидентів, за Стандартом *CRS*, належать банки, професійні учасники ринку цінних паперів (депозитарні установи, брокери), довірчі товариства, кредитні спілки, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, а також будь-які інші юридичні особи чи структури без утворення юридичної особи, які в рамках своєї діяльності отримують від клієнтів грошові кошти або інше майно для зберігання, управління, інвестування та здійснення інших правочинів в інтересах клієнта або прямо чи опосередковано за його рахунок.

Стандарт *CRS* передбачає для фінансових установ чітку процедуру ідентифікації податкової резидентності своїх клієнтів. За загальним правилом, коли фінансова установа встановлює іноземну податкову резидентність свого клієнта, вона зобов'язана через уповноважений орган своєї держави передати фінансову інформацію податковим органам держави такого клієнта. Останнє стосується всіх без винятку іноземних платників податків – як фізичних, так і юридичних осіб. Однак інформація по юридичних особах підлягає міжнародному обміну тільки у випадку, якщо юридична особа станом на кінець звітного року має залишок на рахунок у розмірі 250 тис. дол. США (*Preexisting Entity Accounts*).

До фінансової інформації, яка підлягає міжнародному автоматичному обміну, належить інформація стосовно відомостей про особу, яка контролює підзвітний рахунок у фінансовій установі (*Reportable Accounts*): ім'я, адреса проживання, дата та місце народження, ідентифікаційний податковий номер власника рахунку; номери рахунків; усі види отриманих доходів від активної комерційної діяльності; дохід від пасивних інвестиційних операцій; залишки на рахунках на кінець відповідного звітного року. В контексті цього доречно наголосити, що фінансові установи не мають права відмовити у розкритті інформації про своїх клієнтів, посилаючись на банківську таємницю або інші правила конфіденційності. З огляду на це, при імplementації Україною Стандарту *CRS* необхідно переглянути чинні положення національного законодавства щодо банківської таємниці, правил конфіденційності тощо.

Окремо від Стандарту *CRS* (*Common Reporting Standard*), у межах реалізації Плану *BEPS* (Захід 13) ОЕСР розробила Стандарт консолідованої звітності транснаціональних корпорацій за всіма державами здійснення бізнесу (*Country-by-Country Reporting* – Стандарт *CbCR*). Разом з ним для максимальної зручності міжнародної спільноти розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*), яку державам пропонується ратифікувати при імplementації Стандарту *CbCR* у національне законодавство [16].

Стандарт *CbCR* є більш спеціалізованим і передбачає автоматичний обмін податковою інформацією щодо транснаціональних корпорацій, бізнес яких має податкову присутність у різних юрисдикціях. Єдиним спільним між Стандартом *CRS* і Стандартом *CbCR* є те, що вони обидва передбачають міжнародний автоматичний обмін на щорічній основі. Стандарт *CbCR* передбачає уніфікацію кожною державою вимог щодо документації з трансфертного ціноутворення, а також вимог щодо міжнародного автоматичного обміну такою документацією. За загальним правилом, міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією повинен здійснюватися кожною державою періодично, однак не пізніше 15 місяців після закінчення звітного періоду.

У рамках Заходу 13 Плану *BEPS* пропонується введення електронної трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення, якою в подальшому податкові органи держав будуть обмінюватися.

Перший. Базовий файл (*Master file*) – являє собою загальний опис діяльності транснаціональної корпорації, а також опис корпорації щодо політики трансфертного ціноутворення між її пов’язаними компаніями. Цей документ повинен включати такі істотні дані: організаційну структуру афілійованої групи компаній; опис бізнес-процесів, опис наявних нематеріальних активів, опис внутрішньогрупових фінансових операцій, а також опис фінансового і податкового стану.

Другий. Локальний файл (*Local file*) – на відміну від базового файлу, являє собою детальний опис усіх контрольованих операцій афілійованої групи компаній за звітний рік на предмет дотримання принципу «вितягнутої руки». Локальний файл фокусується на інформації, яка є необхідною для аналізу трансфертного ціноутворення.

Третій. Консолідований звіт за всіма державами (*Country-by-Country Report*) – являє собою зведені фінансові показники транснаціональної корпорації за кожною з держав, в якій її афілійована компанія здійснювала господарську діяльність протягом звітного періоду [16, с. 9, с. 14–16].

За Стандартом *SbCR* обов’язок подавати зведену консолідовану звітність контролюючим податковим органам своєї держави покладено на материнській компанії ТНК. Разом з тим, держави можуть передбачити винятки з цього правила і зобов’язати подавати таку звітність також своїх податкових резидентів, які є дочірніми компаніями транснаціональних корпорацій. До таких випадків можуть бути віднесені такі:

- материнська компанія ТНК є податковим резидентом держави, яка не вимагає від своїх платників податків подання консолідованої звітності за всіма всіх державами;
- відсутня угода про міжнародний обмін податковою інформацією із державою податкового резидентства материнської компанії ТНК;
- юрисдикція податкового резидентства материнської компанії ТНК хоча і приєдналася до угоди про міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією, але на практиці не запровадила такого обміну.

При цьому ОЕСР рекомендує державам поширити обов’язок складення зведеної консолідованої звітності тільки на ті ТНК, загальний обсяг доходу яких по всьому світі становить 750 млн євро за останній звітний рік. Вважається, що такий поріг звільнить близько 85–90 % усіх ТНК світу від подання зведеного консолідованого звіту, однак зобов’яже подавати тих, які контролюють 90 % загального корпоративного доходу [16, с. 21].

Таким чином, подальше вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні не може бути ефективним і завершеним без приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією. Імплементация стандартів ОЕСР

щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією передбачає роботу України у двох напрямках: ратифікація Україною модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*); ратифікація Україною модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*). Доречно підкреслити, що ратифікація Україною зазначених модельних Угод є логічним продовженням статті 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, яка передбачає можливість держав домовитись про обмін інформацією на автоматичній основі.

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України. Під час проведення моніторингу контрольованих операцій ДПС України здійснює зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податків, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витагнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п. 1 розділу II Порядку № 706) [17].

Для опрацювання величезного масиву інформації використовуються спеціальні програмні продукти, інформаційні масиви, а також апаратно-програмні комплекси. Однак критичний рівень апаратно-програмних комплексів, відсутність внутрішньої автоматизованої системи, а також обмеженість доступу ДПС України до спеціалізованих комерційних баз даних не дають сьогодні змоги забезпечити автоматизацію ряду завдань під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Як пише М. О. Мішин, звичайним джерелом інформації для пошуку ДПС України зовнішніх зіставних даних для застосування методів ціноутворення, які ґрунтуються на показниках рентабельності, є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію в електронному форматі, зручному для пошуків і статистичного аналізу. Вони можуть бути зручними, а іноді й оптимальними, з огляду на витрати, шляхом ідентифікації зовнішніх ознак порівнюваності, і можуть бути досить надійними, залежно від фактів та обставин. Зазначені бази даних можуть мати і низку обмежень, оскільки не завжди надають детальну інформацію для підтвердження обраного методу трансфертного ціноутворення, і не всі вони можуть використовуватися із впевненістю. Такі комерційні бази даних використовуються з метою порівняння результатів діяльності компаній, а не операцій, оскільки в них рідко

наявна інформація щодо операцій з третіми сторонами. Прикладом таких баз даних є СПАРК (Інтерфакс), *Orbis*, *Amadeus*, *Ruslana* (*Buro van Dajk*), *ONESOURCE Transfer Pricing* (*Tompson Reuters*) [3, с. 46].

Однак проблема полягає в тому, що передплата на комерційні бази даних (СПАРК (Інтерфакс) і *Ruslana* – щодо російських компаній, *Orbis*, *Amadeus*, *Oriana*, *Bloomberg* – щодо угод на фінансовому ринку, *ktMINE* – щодо угод з інтелектуальною власністю, *CBONDS* – щодо кредитних угод та ін.) для визначення цін у контрольованих операціях між пов'язаними особами та/або низькоподатковими юрисдикціями є дуже дорогою. В Україні одночасно їх можуть собі дозволити лише аудиторські компанії «Великої четвірки» [2, с. 92].

Підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України є обов'язковою умовою ефективного здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Для вирішення цього завдання необхідно створити єдину автоматизовану систему, яка буде автоматично здійснювати зіставлення показників податкової, митної та фінансової звітності платника податків та формувати реєстр платників податків, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення. Автоматизація системи управління податковими ризиками повинна бути проведена шляхом інтеграції баз даних всіх наявних в Україні контролюючих органів, передусім, податкових і митних. Ідея полягає в тому, що затрати людських ресурсів повинні спрямовуватись не на механічну, а на аналітичну роботу контролюючого органу. Аналітична робота, насамперед, зводиться до аналізу контрольованих операцій, оскільки цей процес є доволі трудомістким і складним. Крім цього, для того, щоб працівники мали можливість здійснити зіставлення умов контрольованих операцій із неконтрольованими на вільному ринку, ДПС України повинна забезпечити їм доступ до всіх необхідних комерційних баз даних.

У контексті цього напряму вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення доречною є пропозиція Ю.В. Касперович щодо створення в Україні прозорого публічного ринку фінансової звітності для використання методів, які базуються на рентабельності та в 90 % застосовуються платниками податків та посадовими особами податкових органів для контролю трансфертного ціноутворення [2, с. 92]. Прозоре оприлюднення платниками податків своєї фінансової звітності разом з аудиторськими звітами за звітний податковий період на спеціалізованих вебпорталах уже давно використовується провідними державами світу. Запровадження цих вимог в Україні дасть змогу ДПС України в подальшому ефективніше здійснювати перевірку відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС України. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації

працівників територіальних органів ДПС України, на які припадає більша частка роботи зі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

З цього приводу Н.Р. Олійник справедливо зазначив, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням покладено на інспекторів територіальних податкових органів, а не на спеціально підготовлений центральний апарат або спеціалізовані структури, які діяли б у складі територіальних податкових органів. Останнє, як наслідок, є сумнівним щодо належного рівня фахової підготовки податкових інспекторів у сфері трансфертного ціноутворення в усіх регіонах України [4, с. 90]. Об'єктивні реалії показують, що центральний апарат ДПС України не може самостійно охопити абсолютно всі господарські операції з трансфертного ціноутворення в державі.

Основна проблема низької кваліфікації кадрів ДПС України в тому, що з усіх видів податкових зобов'язань саме трансфертне ціноутворення платників податків є найскладнішим предметом податкового контролю. Останнє обумовлено, передусім, тим, що оцінка трансфертного ціноутворення є найбільш суб'єктивною з усіх інших можливих податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу. Іншою причиною низької кваліфікації кадрів ДПС України є те, що в Україні до 1 вересня 2013 р. взагалі не існувало правил трансфертного ціноутворення, і цей вид податкового контролю не здійснювався. Також серйозним фактором, який стримує залучення кваліфікованих кадрів у ДПС України, є низький рівень заробітної плати і відсутність у працівників будь-яких стимулів та мотивації наполегливо працювати.

Якщо звернутися до досвіду США та Великобританії, то в цих державах податкові служби постійно публікують і оновлюють на своїх вебпорталах посібники щодо правил трансфертного ціноутворення та чіткого алгоритму їх застосування. Ці матеріали активно використовуються не тільки в практичній діяльності контролюючих податкових і судових органів, але і в діяльності платників податків. Крім цього, на сайтах податкових служб США та Великобританії публікується комплекс останніх рекомендацій ОЕСР щодо здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Тому для якісного підвищення кваліфікації кадрів ДПС України насамперед потрібно створити умови своїм працівникам для повноцінного розуміння порядку здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Найбільш простим методом є публікація офіційних посібників по застосуванню правил трансфертного ціноутворення в Україні. Для відповідальних працівників ДПС необхідно також систематично проводити тренінги, практичні семінари, лекції та курси по підвищенню кваліфікації.

У контексті кваліфікації кадрів ДПС України проблемним залишається питання заробітної плати, яка сьогодні є дуже низькою в осіб, що безпосередньо здійснюють податковий контроль трансфертного ціноутворення. Наголосимо, що цей вид контролю є надзвичайно важливим для держави, оскільки він стосується платників податків, річний дохід яких перевищує 150 млн грн за звітний рік і які здійснювали протягом звітного року ризиковані для держави операції. Тобто йдеться про контроль платників податків, які за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення можуть уникати сплати податків в особливо великих розмірах і цим самим спричиняти великі збитки для бюджетної системи України. Державі потрібно суттєво переглянути підходи до оплати праці працівників ДПС України. Крім цього, для підвищення ефективності здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення для працівників ДПС України потрібно розробити ключові показники ефективності, які повинні бути побудовані на конкретних результатах їх роботи.

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є розвиток податкового інформування та консультування платників податків. Головна ідея цього напряму зводиться до сприяння і стимулювання платників податків добровільно виконувати свої податкові обов'язки. Можна цілком погодитись із Л.А. Савченко в тому, що ефективність контролю не може оцінюватись лише кількістю проведених перевірок чи кількістю об'єктів, що підлягали контролю, чи кількістю рішень, прийнятих за результатами контролю. І навіть кількість накладених санкцій не може бути підставою для визнання контролю ефективним. Основним критерієм є досягнуті реальні результати: належне функціонування підконтрольного об'єкта в майбутньому, недопущення ним порушень фінансової дисципліни [18, с. 384].

Соціальний діалог з бізнесом, а не суто фіскальна функція, повинен бути в пріоритеті ДПС України. Державі потрібно формувати у платників податків почуття соціальної відповідальності бізнесу перед державою і громадянським суспільством. Підвищення рівня добровільної сплати податків дасть змогу ДПС України знизити адміністративні та фінансові витрати на здійснення податкового контролю. Водночас, добровільне виконання податкових зобов'язань є вигідним і для самих платників податків, оскільки в іншому випадку вони повинні будуть не тільки погасити свої податкові зобов'язання, але і сплатити великі суми штрафних санкцій, включаючи нараховану пеню за кожен день прострочення.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні дотепер залишається не повністю зрозумілим, а в окремих випадках взагалі незрозумілим для платників податків. Низька податкова обізнаність платників податків несе збитки, передусім, для держави. Податкове консультування та інформування платників податків з боку

ДПС України дасть змогу попередити вчинення ненавмисних порушень податкового законодавства. Крім публікації на своєму сайті детальних та доступних для розуміння посібників по застосуванню правил трансфертного ціноутворення, ДПС України потрібно активно займатися роз'яснювальною та консультаційною діяльністю платників податків. У контексті цього важливе значення має також своєчасне інформування платників податків про зміни в правовому регулюванні правил трансфертного ціноутворення, а також своєчасні роз'яснення щодо порядку їх застосування на практиці.

Висновки. Резюмуючи проведені дослідження, до подальших стратегічних напрямів вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні пропонується віднести такі: імплементація Україною в національне законодавство рекомендацій ОЕСР і G20 у рамках Плану *BEPS*, що складається з 15 самостійних Заходів; імплементація Україною в національне законодавство розроблених ОЕСР і G20 стандартів міжнародного автоматичного обміну інформацією (Стандарту *CRS* і Стандарту *SbCR*); підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України (програмні продукти, інформаційні масиви, апаратно-програмні комплекси, автоматизовані комплекси передання та обробки інформації); підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС України, включаючи вирішення проблеми низького рівня заробітної плати і відсутності мотивації, побудованої на показниках ефективності (конкретних результатах праці); розвиток податкового інформування та консультування платників податків (формування податкової культури бізнесу).

Напевно, тема трансфертного ціноутворення буде однією з основних не тільки в Україні, але і в світі, оскільки наявні сьогодні офшорні механізми і податкові інструменти дають змогу бізнесу ухилятися від оподаткування. З огляду на це, Україні слід приділити особливу увагу подальшим крокам реформування податкової системи України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брехов С. С., Коротун В. І., Сушкова О. Є., Новицька Н. В. та ін. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні. Університет ДПС України, 2017. 108 с.
2. Касперович Ю. В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР. *Стратегічні пріоритети*. 2015. № 3. С. 86-96.
3. Мішин М. Визначення зіставності умов операцій при проведенні порівняльного аналізу для цілей трансфертного ціноутворення. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2014. № 46. С. 44-55.
4. Олійник Н. Р. Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. *Облік і фінанси*. 2015. № 1 (67). С. 88-93.
5. Рекомендації з реалізації Плану дій з *BEPS* (мінімальні стандарти): Рекомендації Міністерства фінансів України від 16.05.2017. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17026.html.

6. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. *Урядовий кур'єр*. 2017. № 85 від 11.05.
7. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. Урядовий портал. URL: http://old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=249982923&cat_id=250388982.
8. OECD (2014). Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.
9. OECD and Council of Europe (2011). The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>.
10. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127): Конвенція від 25.01.1988. *Офіційний вісник України*. 2009. №52 від 20.07; 2008, № 100 ст. 3288. С. 213, ст. 1817, код акта 47160/2009.
11. Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах: Закон від 17.12.2008. *Офіційний вісник України*. 2009–2008. № 100 від 12.01., С. 14, ст. 3288, код акта 45321/2008.
12. Automatic exchange of information: frequently asked questions / Memo of European Commission as of 15 October (2014). URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-591_en.htm. Accessed on January 15, 2018.
13. Byrnes, William and Munro, Robert, Background and Current Status of FATCA (March 1, 2017). LexisNexis Guide to FATCA & CRS Compliance (5th ed., 2017); Texas A&M University School of Law Legal Studies Research Paper № 17-31. URL: <https://ssrn.com/abstract=2926119>.
14. Про підписання Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону Сполучених Штатів Америки «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Розпорядження Кабінету Міністрів України № 812-р від 09.11.2016. *Урядовий кур'єр*. 2016. № 216 від 17.11.
15. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань) № 6503 від 25.05.2017. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61889.
16. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
17. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Мінфін України; Наказ, Порядок від 14.08. 2015 № 706. *Офіційний вісник України*. 2015. № 77 від 06.10. С. 114, ст. 2562.
18. Савченко Л. А., Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. 228 с.

Стаття надійшла до редакції 09.10.2019.

Melnychenko R. Tax control of transfer pricing in Ukraine.

Background. *The issue of international taxation for transnational corporations is extremely urgent for all countries of the world without exception. The principles of the world tax system, developed by the League of Nations after the First World War in the 1920s, are no longer effective and can no longer be applied in today's realities. The most significant changes in the last century include: integration of national economies and markets; the ability of large corporations to move beyond the national market and do business abroad; the emergence of a qualitatively new one in the global economy of the*

sector – the digital one, which led to radical changes in approaches to pricing of human labor results, as well as informatization of traditional types of human activity.

The **aim** of the article is to develop proposals for further directions of improvement of organizational principles of tax control of transfer pricing in Ukraine.

Materials and methods. The theoretical basis of the article was the scientific works of scientists from different fields of law, who in one way or another investigated the problems of the state control of transfer pricing in Ukraine by the state authorities. The philosophical methods of cognition (dialectical, hermeneutic), general scientific (analysis and synthesis, system-structural, modeling, abstraction, formal-logical, historical) are used and special methods used in jurisprudence (methods of interpreting the rules of law, legal-dogmatic, comparative legal).

Results. The article highlights the key global trends in anti-erosion of multinational corporations by using transfer pricing tools. Further directions of improvement of organizational principles of transfer pricing in Ukraine are suggested. The legal evaluation of each of the directions of improving tax control of transfer pricing in Ukraine is given.

Conclusion. According to the results of the study, the author concluded that the following strategic directions of improving the organizational principles of tax control of transfer pricing in Ukraine are offered: Ukraine's implementation of OECD and G20 recommendations under the BEPS Plan, consisting of 15 stand-alone activities; the implementation by Ukraine of the OECD and G20 standards of international automatic information exchange (CRS and CbCR standards); increase of the information and analytical level of the State Fiscal Service of Ukraine (software products, information arrays, hardware and software complexes, automated complexes of information transmission and processing); improving the professional qualification of employees of the State Fiscal Service of Ukraine, including the solution of the problem of low wages and lack of motivation based on performance indicators (concrete results of work); development of tax information and consulting of taxpayers (formation of tax culture of business).

Keywords: transfer pricing, improvement of tax control, BEPS, automatic exchange of tax information.

REFERENCES

1. Brehov, S. S., Korotun, V. I., Sushkova, O. Je., Novyc'ka, N. V. et al. (2017). *Protydija agresyvnomu podatkovomu planuvannju v Ukrai'ni [Resistance to aggressive tax planning in Ukraine]*. Universytet DPS Ukrai'ny [in Ukrainian].
2. Kasperovych, Ju. V. (2015). Naprjamy vdoskonalennja mehanizmu transfertnogo cinoutvorennja vidpovidno do Rekomendacij OESR [Directions for improving the transfer pricing mechanism in line with the OECD Recommendations]. *Strategichni priorityty – Strategic priorities*, 3, 86-96 [in Ukrainian].
3. Mishyn, M. (2014). Vyznachennja zistavnosti umov operacij pry provedenni porivnjalnogo analizu dlja cilej transfertnogo cinoutvorennja [Determining the comparability of transaction conditions when performing a comparative analysis for transfer pricing purposes]. *Visnyk Ministerstva dohodiv i zboriv Ukrai'ny – Bulletin of the Ministry of revenue and duties of Ukraine*, 46, 44-55 [in Ukrainian].
4. Olijnyk, N. R. (2015). Problemy ta naprjamy vdoskonalennja organizacijno-instytucijnogo zabezpechennja fiskal'nogo reguljuvannja transfertnogo cinoutvorennja v Ukrai'ni [Problems and directions of improvement of organizational and institutional support of fiscal regulation of transfer pricing in Ukraine]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, 1 (67), 88-93 [in Ukrainian].

5. Rekomendacii' z realizacii' Planu dij z BEPS (minimal'ni standarty): Rekomendacii' Ministerstva finansiv Ukrai'ny vid 16.05.2017 [Recommendations for the implementation of the BEPS Actions Plan (minimum standards). Recommendations of the Ministry of Finance of Ukraine dated 16.05.2017]. Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17026.html [in Ukrainian].
6. Pro zatverdzhennja seredn'ostrokovogo planu priorytetnyh dij Urjadu do 2020 roku ta planu priorytetnyh dij Urjadu na 2017 rik (2017). Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrai'ny vid 03.04.2017 № 275-p.[On approval of the mid-term plan of priority actions of the Government until 2020 and the plan of priority actions of the Government for 2017. Ordinance of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 03.04.2017 № 275-p]. *Urjadovyy kur'jer – Government courier*, 85, vid 11.05 [in Ukrainian].
7. Minfin rozrobyv dorozhnju kartu realizacii' Planu dij BEPS [The Finance Ministry has developed a roadmap for the implementation of the BEPS Action Plan]. Urjadovyy portal. Retrieved from http://old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=249982923&cat_id=250388982 [in Ukrainian].
8. OECD (2014). Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en> [in English].
9. OECD and Council of Europe (2011). The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en> [in English].
10. Konvencija pro vzajemnu administratyvnu dopomogu v podatkovykh spravah (ETS 127) (2009). Konvencija vid 25.01.1988 [Convention on mutual administrative assistance in tax matters (ETS 127): Convention of 25.01.1988]. *Oficijnyj visnyk Ukrai'ny – Official Bulletin of Ukraine*, 52 vid 20.07; 2008, №100, st. 3288. S. 213, st. 1817, kod akta 47160/2009 [in Ukrainian].
11. Pro ratyfikaciju Konvencii' pro vzajemnu administratyvnu dopomogu v podatkovykh spravah: Zakon vid 17.12.2008 [On the ratification of the Convention on mutual administrative assistance in tax matters: Law of 17.12.2008]. *Oficijnyj visnyk Ukrai'ny – Official Bulletin of Ukraine*. 2009–2008. № 100 vid 12.01. S. 14, st. 3288, kod akta 45321/2008 [in Ukrainian].
12. Automatic exchange of information: frequently asked questions / Memo of European Commission as of 15 October. 2014. Retrieved from http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-591_en.htm. Accessed on January 15, 2018 [in English].
13. Byrnes, William and Munro, Robert, Background and Current Status of FATCA (March 1, 2017). LexisNexis Guide to FATCA & CRS Compliance (5th ed., 2017); Texas A&M University School of Law Legal Studies Research Paper № 17-31. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2926119> [in English].
14. Pro pidpysannja Ugody mizh Urjadom Ukrai'ny ta Urjadom Spoluchenyh Shtativ Ameryky dlja polipshennja vykonannja podatkovykh pravyl j zastosuvannja polozhen' Zakonu Spoluchenyh Shtativ Ameryky «Pro podatkovy vymogy do inozemnyh rahunkiv» (FATCA): Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukrai'ny № 812-p vid 09.11.2016 [On the signing of the Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America to improve the implementation of tax rules and the application of the provisions of the Law of the United States of America «On Tax Requirements for Foreign Accounts» (FATCA): Ordinance of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 812-p of 09/11/2016]. *Urjadovyy kur'jer – Government courier*. 2016. № 216 vid 17.11 [in Ukrainian].
15. Proekt Zakonu pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny (shhodo mizhnarodnogo avtomatychnogo obminu informacijeju z podatkovykh pytan') [Draft Law on amendments to the Tax Code of Ukraine (on the international automatic

- exchange of information on tax matters)], 6503 vid 25.05.2017. Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61889 [in Ukrainian].
16. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> [in English].
 17. Pro zatverdzhennja Porjadku provedennja monitoryngu kontrol'ovanyh operacij ta Porjadku opytuvannja upovnovazhenyh, posadovyh osib ta/abo pracivnykiv platnyka podatkov z pytan' transfertnogo cinoutvorennja: Minfin Ukrai'ny; Nakaz, Porjadok vid 14.08.2015, 706 [On approval of the Procedure for monitoring of controlled transactions and the Procedure for interviewing authorized, officials and / or employees of the taxpayer on transfer pricing: Ministry of Finance of Ukraine; Order dated 14.08.2015 № 706]. *Oficijnyj visnyk Ukrai'ny – Official Bulletin of Ukraine*. 2015, 77 vid 06.10. S. 114, st. 2562 [in Ukrainian].
 18. Savchenko, L. A., & Kas'janenko, L. M. (2005). Pravovi osnovy zdijsnennja finansovogo kontrolju organamy derzhavnoi' podatkovoi' sluzhby Ukrai'ny [Legal basis of financial control by the bodies of the State Tax Service of Ukraine]. Irpin': Nacional'na akademija DPS Ukrai'ny [in Ukrainian].