

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

Р. В. Мельниченко

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ
ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ:
ПРАВОВІ ЗАСАДИ**

Монографія

Київ 2021

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 351.713:336.227.3:336.227.2.025

М 48

Автор Р. В. Мельниченко, канд. юрид. наук

Рецензенти: В. П. Нагребельний, заступник директора Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України з наукової роботи, канд. юрид. наук, чл.-кор. НАПН України, засл. юрист України;
О. П. Рябченко, проф. кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки Університету державної фіскальної служби України, канд. екон. наук, д-р юрид. наук, проф.;
Н. А. Мазаракі, д-р юрид. наук, доц., зав. кафедри міжнародного приватного, комерційного та цивільного права Київського національного торговельно-економічного університету, засл. юрист України

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного торговельно-економічного університету
(протокол № 8 від 25 червня 2020 року)*

Мельниченко Р. В.

М 48 Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія / Р. В. Мельниченко. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. – 344 с.

ISBN 978-966-629-998-0

DOI: <http://doi.org/10.31617/m.knute.2021-42>

Монографію присвячено комплексному дослідженню сутності податкового контролю трансфертного ціноутворення; становленню та розвитку податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; алгоритму роботи та взаємодії контролюючих органів у процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; процедурам та методам податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; системі заходів державного примусу за порушення положень Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення; концепції контрольованих іноземних компаній. Особливу увагу присвячено аналітичному аналізу рекомендацій ОЕСР та держав «Великої двадцятки» щодо імплементації Плану BEPS, Конвенції MLI, міжнародних стандартів обміну податковою інформацією (FATCA, MCAA CRS, MCAA CbCR) та еволюції змін вітчизняного законодавства у досліджуваній сфері. Окреслено ключові проблеми правового регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, які дозволяють платникам податків на практиці зловживати своїми правами та ухилятися від оподаткування. Запропоновано авторське бачення подальших напрямів удосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Для науковців, викладачів, юристів-практиків, адвокатів, суддів, працівників Державної податкової служби України, аспірантів, студентів, а також усіх, кого цікавить окреслена тематика.

УДК 351.713:336.227.3:336.227.2.025

ISBN 978-966-629-998-0

© Мельниченко Р. В., 2021

© Київський національний торговельно-економічний університет, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	6
Розділ 1. Теоретичні основи податкового контролю трансфертного ціноутворення.....	12
1.1. Правова та економічна сутність трансфертного ціноутворення.....	12
1.2. Публічний інтерес у ринковому ціноутворенні.....	48
1.3. Еволюція офшорних механізмів у зовнішньоекономічній діяльності.....	67
Розділ 2. Адміністративний механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні	104
2.1. Суб'єкти контролю за ціноутворенням та правильністю сплати податків.....	104
2.2. Податкові процедури контролю трансфертного ціноутворення.....	118
2.3. Заходи державного примусу за штучне маніпулювання цінами	151
Розділ 3. Імплементация Україною міжнародних рекомендацій щодо вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку	179
3.1. Багатостороння конвенція по протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування	184
3.2. Міжнародний обмін податковою інформацією.....	213
3.3. Концепція контрольованих іноземних компаній.....	262
Висновки	289
Список використаних джерел	311

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЄС	– Європейський Союз
США	– Сполучені Штати Америки
Великобританія	– Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії
ОЕСР	– Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	– Організація Об'єднаних Націй
МВФ	– Міжнародний валютний фонд
ДФС України	– Державна фіскальна служба України
ДПС України	– Державна податкова служба України
ДМС України	– Державна митна служба України
КМУ	– Кабінет Міністрів України
G7	– Держави «Великої сімки»
G20	– Держави «Великої двадцятки»
BEPS	– Base erosion and profit shifting (План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку)
FATCA	– Foreign Account Tax Compliance Act (Закон США про податкові вимоги до іноземних рахунків)
DOTAS	– Disclosure of tax avoidance schemes rules (Правила щодо обов'язкового розкриття промоутерами схем по уникненню оподаткування)
MLI	– Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування)

ДСФМ України	– Державна служба фінансового моніторингу України
MCAA CRS	– Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією)
MCAA CbC	– Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій)
Стандарт CRS	– Common Reporting Standard (Стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією)
Стандарт CbCR	– Country-by-Country Reporting Standard (Стандарт консолідованої звітності транснаціональних корпорацій у розрізі всіх країн здійснення бізнесу)
ВРУ	– Верховна Рада України
ГК України	– Господарський кодекс України
КУпАП	– Кодекс України про адміністративні правопорушення
КК України	– Кримінальний кодекс України
ПК України	– Податковий кодекс України
ЦК України	– Цивільний кодекс України

ВСТУП

Сьогодні питання податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також міжнародного оподаткування транснаціональних корпорацій надзвичайно гостро стоять перед усіма державами світу. Принципи світової податкової системи та національних податкових систем, які були розроблені Лігою Націй після Першої світової війни в 20-х роках ХХ століття, вже давно не є ефективними і більше не можуть застосовуватися в сучасних реаліях. До найбільш істотних змін за останнє століття варто віднести: 1) інтеграцію національних економік та ринків; 2) у великих корпорацій з'явилися можливості вийти за межі національного ринку і вести бізнес за кордоном; 3) у світовій економіці з'явився якісно новий сектор – цифровий, який обумовив докорінні зміни в підходах до ціноутворення результатів праці людини, а також інформатизацію традиційних видів людської діяльності.

Наявна сьогодні система міжнародного оподаткування дозволяє транснаціональним корпораціям за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення цілком легально уникати оподаткування в окремо взятих низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. Крім цього, трансфертне ціноутворення може використовуватись з метою легалізації грошових коштів, здобутих злочинним шляхом. Зручність відмивання коштів у такий спосіб пояснюється тим, що зовнішньоекономічна діяльність характеризується відносно низькою імовірністю виявлення ознак незаконності джерел їх походження, особливо якщо легалізувати такі кошти через довгий ланцюг операцій в різних податкових юрисдикціях.

Глобальна проблема полягає в тому, що транснаціональні корпорації за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення можуть самостійно перерозподіляти економічні ресурси у світовій економіці. З огляду на те, що будь-яка транснаціональна корпорація має свого кінцевого бенефіціарного

власника (контролера) або групу бенефіціарних власників (контролерів), то такі фізичні особи можуть істотно впливати не просто на стабільність окремо взятої національної економіки, але й на формування глобальної світової економіки. Враховуючи, що економічна самостійність є невід'ємною складовою суверенітету будь-якої держави, а також її національної безпеки, то є всі підстави стверджувати, що проблема трансфертного ціноутворення підриває не тільки світовий економічний порядок, а й міжнародну політичну безпеку.

Жодна держава світу не може самостійно боротися із цією проблемою, оскільки дочірні компанії транснаціональних корпорацій здійснюють господарську діяльність у різних податкових юрисдикціях, і окремо взятій державі без допомоги інших, в яких безпосередньо здійснюється господарська діяльність, практично неможливо довести штучне уникнення оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Глобалізація світової економіки вимагає від міжнародної спільноти глобальних рішень та глобального діалогу. Сьогодні реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти.

Побудова дієвої моделі податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні передбачає запровадження правил визначення цін для цілей оподаткування у зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними особами. Необхідність запровадження правил трансфертного ціноутворення та контролю їх дотримання пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї транснаціональної корпорації та розташовані у різних податкових юрисдикціях. Існуючі інструменти трансфертного ціноутворення дозволяють транснаціональним корпораціям виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджувати їх у еконо-

міках інших держав відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України.

Потужним каналом прихованого виведення коштів з економіки України є спотворення цін імпорту та експорту продукції при здійсненні операцій між пов'язаною групою компаній, одне з яких зареєстроване в Україні, а інше є іноземним податковим резидентом. Поширеним інструментом для штучного спотворення цін імпорту та експорту і, відповідно, створення штучних фінансових потоків між вітчизняними підприємствами та підприємствами-нерезидентами є трансфертне ціноутворення. Повернення в Україну виведених капіталів у вигляді кредитів, прямих або портфельних інвестицій не відновлює фінансовий потенціал держави повною мірою, оскільки такі процеси часто супроводжуються втратами бюджету через використання схем оптимізації оподаткування та пов'язані з формуванням додаткових зовнішніх зобов'язань у вигляді витрат на обслуговування боргу та дивідендів.

Для України питання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності, оскільки з моменту проголошення незалежності 24 серпня 1991 року і аж до 1 вересня 2013 року воно взагалі не було врегульовано на законодавчому рівні. З огляду на те, що питання трансфертного ціноутворення є дуже чутливим для великого бізнесу, то його врегулювання зі сторони держави є надзвичайно заполітизованим – з моменту впровадження і до моменту подання тексту цієї монографії до друку положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій.

Україна не може залишатись осторонь наявної проблеми трансфертного ціноутворення в світі, як і не може самотійно

її вирішити. У зв'язку з цим, сьогодні перед Україною, як ніколи раніше, надзвичайно гостро стоїть питання впровадження ефективного механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. Ефективне правове регулювання трансфертного ціноутворення є не просто одним із перспективних напрямів наповнення бюджету України – це життєво необхідний крок нашої держави до забезпечення суверенітету та національної безпеки.

Наукове та практичне дослідження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні автором розпочато у 2015 році. Результатом дослідження став захист у Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана в 2018 році кандидатської дисертації на тему «Адміністративно-правові засади податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні». Після захисту дисертації автором було вирішено продовжити роботу в обраному напрямі та розкрити проблематику податкового контролю трансфертного ціноутворення більш глибоко та широко на рівні монографії, із врахуванням останніх змін та тенденцій в Україні та світі. При дослідженні були використані звіти та рекомендації ОЕСР та G 20, практичний досвід США та Великобританії у правовому регулюванні податкового контролю трансфертного ціноутворення, вітчизняна та іноземна правова доктрина, національна та іноземна судова практика, правозастосовча практика українських та іноземних податкових органів і т. ін. При написанні даної монографії автор ставив собі за мету зробити її максимально практичною та прикладною не тільки для теоретичного, а й для практичного застосування.

Є всі підстави стверджувати, що тема трансфертного ціноутворення в певній мірі була предметом дослідження багатьох науковців, як в сфері права, так і економіки. Разом з тим, варто констатувати, що наявні в Україні дослідження стосуються вузької проблематики і далеко не охоплюють

всього механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. Не менш серйозним аргументом актуальності даної праці є також те, що сфера трансфертного ціноутворення та міжнародного податкового планування зазнає постійних нормативних змін як в Україні, так і за кордоном. Оцінюючи останні тенденції у світі слід підкреслити, що в практичній площині дана тема буде мати гостру практичну актуальність і найближчим десятиліттям тільки буде набирати обертів.

Дана наукова праця є першою у вітчизняній правовій доктрині монографією, присвяченою комплексному дослідженню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. В роботі проведено детальне дослідження сутності податкового контролю трансфертного ціноутворення; становлення та розвитку податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; алгоритму роботи та взаємодії контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; процедур та методів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні; системи заходів державного примусу за порушення положень ПК України щодо трансфертного ціноутворення; концепції контрольованих іноземних компаній. Окрему увагу у монографії присвячено дослідженню рекомендацій ОЕСР та держав «Великої двадцятки» щодо імплементації Плану BEPS, Конвенції MLI, міжнародних стандартів обміну податковою інформацією (FATCA, MCAA CRS, MCAA CbCR) та еволюції змін вітчизняного законодавства у досліджуваній сфері.

У рамках написання даної монографії автором було проаналізовано найбільш поширені категорії судових спорів щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні з метою ідентифікації тих ключових правових позицій, які сьогодні вже лежать і в майбутньому можуть лежати в основі подальшого розвитку судової практики України. Останнє є невід'ємною складовою пропонованого наукового дослідження, оскільки саме правозастосовча

практика відображає ефективність і прогалини правового регулювання суспільних відносин. За результатами проведеного дослідження в монографії наводиться аналітичний аналіз тенденцій розвитку судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Практична цінність роботи полягає в тому, що окреслено ключові проблеми правового регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, які дозволяють платникам податків зловживати своїми правами та ухилятися від оподаткування. Крім цього, в монографії запропоновано авторське бачення подальших напрямів вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Автором обґрунтована необхідність у жорсткому державному регулюванні трансфертного ціноутворення адміністративними методами, яке полягає в обмеженні свободи сторін, визначати договірну ціну, яка б дозволяла платникам податків розмивати базу оподаткування та виводити прибуток з-під оподаткування за рахунок маніпулювання цінами. Податковий контроль трансфертного ціноутворення характеризується широкими дискреційними повноваженнями контролюючих органів та високим ступенем суб'єктивності працівників контролюючих органів. У монографії також доведено, що оцінка трансфертного ціноутворення контролюючими податковими органами є найбільш суб'єктивною із усіх інших можливих оцінок податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу.

Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Правова та економічна сутність трансфертного ціноутворення

Питання податкового контролю трансфертного ціноутворення набуває все більшої актуальності в умовах глобалізації світової економіки, завдяки якій з'явилися та успішно розвиваються транснаціональні корпорації. Механізми трансфертного ціноутворення виникли у другій половині ХХ століття одночасно з виникненням великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі. За рахунок встановлення трансфертних цін транснаціональні корпорації мають цілком легальну можливість уникати оподаткування.

Економічна могутність транснаціональних корпорацій в кінці ХХ століття досягла планетарних масштабів. На сьогодні транснаціональні корпорації контролюють, за найменшими підрахунками, до половини світового промислового виробництва, 63% світової торгівлі, а також приблизно 80% патентів та ліцензій на нову техніку, технологію і ноу-хау. Під контролем транснаціональних корпорацій перебуває 90% світового ринку пшениці, кави, кукурудзи, лісоматеріалів, тютюну, джута та залізної руди, 85% – ринку міді і бокситів, 80% – чаю та олова, 75% – бананів, натурального каучуку та сирої нафти [303, С. 94].

Наведені статистичні показники дають можливість нам стверджувати, що транснаціональні корпорації контролюють частку всієї міжнародної торгівлі. З останнього слідує, що використання трансфертного ціноутворення може не просто завдавати збитків окремо взятій державі у вигляді несплати податків до її бюджетної системи. Так, проблема трансфертного

ціноутворення підсилюється тим, що транснаціональні корпорації за допомогою трансфертних цін можуть визначати або ж підривати міжнародну економіку шляхом перерозподілу економічних ресурсів. При цьому варто пам'ятати, що будь-яка транснаціональна корпорація має свого кінцевого бенефіціарного власника (контролера) або групу бенефіціарних власників (контролерів), які здійснюють на неї вирішальний вплив та які отримують прибуток від її діяльності. Тобто окремі групи фізичних осіб можуть істотно впливати не просто на стабільність окремо взятої національної економіки, а й на формування глобальної світової економіки. Зазначені фактори обумовлюють об'єктивну потребу всіх держав світу у здійсненні ефективного податкового контролю тих операцій, в яких застосовуються трансфертні ціни. Даний вид державного контролю вже встиг стати однією із концептуальних умов стабільності національної економіки будь-якої держави світу.

Для повноти ілюстрації окресленої проблеми трансфертного ціноутворення доречним буде наведення висновку ОЕСР, яка акцентувала увагу міжнародної спільноти, що в сучасному світі вже неможливо розглядати систему оподаткування будь-якої держави ізольовано від податкових систем інших держав у контексті визначення податкових зобов'язань транснаціональних корпорацій [195, С. 15]. Міжнародний валютний фонд з даного приводу також заявив, що глобалізація торгівлі створює проблеми для національних податкових органів, які полягають у використанні й часто зловживанні транснаціональними корпораціями трансфертними цінами за кредитами, дивідендами, товарами та послугами, вартістю товарних знаків і патентів [66, С. 14].

До вище зазначених об'єктивних причин актуальності податкового контролю трансфертного ціноутворення слід також додати малодослідженість даної теми. Так, за роки незалежності України темою податкового контролю трансфертного ціноутворення практично не цікавились в силу того, що в нашій державі до 2013 року даного виду державного контролю просто не існувало. Завдяки аналізу доктрини адміністративного та податкового права України можна стверджувати, що наявні

дослідження трансфертного ціноутворення носять фрагментарний та епізодичний характер. Переважна більшість вітчизняних досліджень трансфертного ціноутворення здійснювалась в межах дисциплін з міжнародної економіки. Дотепер в правовій доктрині України відсутнє комплексне дослідження теми податкового контролю трансфертного ціноутворення. З огляду на це, постає об'єктивна необхідність у комплексному дослідженні поняття, сутності і призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Отже, зупинимось на детальному аналізі понять «трансфертного ціноутворення», а також «трансфертні ціни». Зазначені поняття є базовими в рамках нашого наукового дослідження.

У світовій практиці уникнення від оподаткування правомірними способами і засобами, прийнято називати «податковим плануванням», яке є невід'ємною частиною управлінської діяльності [111, С. 18–25; 206, С. 249]. А. М. Штангрет підкреслює, що застосування податкового планування є виправданим задля збільшення ефективності управління підприємством. Водночас кожна держава по-своєму обмежує застосування таких фінансових інструментів, встановлюючи рамки, за межами яких податкове планування визнається ухиленням від сплати податків. Метою встановлення обмежень державою є збільшення надходжень від платників податків за допомогою негативного стимулювання [302, С. 5].

Ю. О. Мельник у своєму дисертаційному дослідженні звертає увагу, що суть концепції податкового планування міжнародних корпорацій стосується легітимності стандартів, в яких вона здійснюється. В одній юрисдикції ці стандарти можуть сприйматися як законні, в іншій – певна діяльність платника податків буде розглядатися як ухилення від сплати податків. На сьогодні законність існуючих схем у сфері оподаткування – це справа кожної держави, хоча міжнародне співтовариство прагне створити єдину основу для цього. Концепція податкового планування міжнародних корпорацій

має право на існування, особливо у контексті протидії невідповідностям між системами оподаткування, але необхідним є подальше уточнення понять та розробки спільних підходів до протидії на міжнародному рівні [164, С. 57].

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

З даного приводу О. І. Черевко пише про те, що трансфертне ціноутворення є методом перерозподілу ресурсів і оптимізації оподаткування, який впливає на розподіл доходів, прибутків, ризиків. Управління трансфертним ціноутворенням покликане забезпечити більш ефективну координацію та регулювання внутрішньогосподарських зв'язків, зниження сукупних витрат, підвищення мотивації працівників [294, С. 94].

Вважаємо, що питання трансфертного ціноутворення в публічному праві тісно корелює із питанням свободи договору в приватному праві. Так, одним з основних і найбільш ефективних засобів податкового планування є цивільно-правовий договір [293, С. 8]. Останнє є справедливим і для господарсько-правового договору, який в правовій доктрині України прийнято відмежовувати від цивільно-правового договору. За допомогою принципу свободи договору учасники цивільного обороту взаємно виражають і узгоджують свою волю та інтереси. Наукове дослідження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні не зможе бути комплексним без детального аналізу сутності свободи договору у приватному праві. З огляду на те, що питання свободи

договору у приватно-правових відносинах є наріжним каменем для податкового контролю трансфертного ціноутворення, необхідно провести глибокий аналіз принципу свободи договору, а також встановити чіткі межі такої свободи.

Для ілюстрації значення та ваги принципу свободи договору в контексті трансфертного ціноутворення наведемо слова Г. Ф. Шершеневича, який одним із перших акцентував увагу на тому, що право на свободу договору стало однією з головних засад сучасного правового порядку, подібно праву на приватну власність [299, С. 78]. Й. О. Покровський також визначав принцип свободи договору «верховною засадою» всієї галузі цивільного права [211, С. 249–251]. Отже, принцип свободи договору є рушійним джерелом розвитку приватноправових відносин, оскільки надає його учасникам право на свій розсуд визначати всі умови договору, включаючи ціну.

На нормативному рівні сутність «свободи договору» у цивільному праві України закріплена в ст.ст. 3, 6, 15, 627, 628 ЦК України. Так, в п. 3 ч. 1 ст. 3 ЦК України «свобода договору» проголошується загальною засадою цивільного законодавства України. Одночасно, в ч. 1 ст. 627 ЦК України визначається, що відповідно до ст. 6 цього кодексу сторони є вільними в укладенні договору, виборі контрагента та визначенні умов договору з урахуванням вимог цього кодексу, інших актів цивільного законодавства, звичаїв ділового обороту, вимог розумності та справедливості.

У ГК України на відміну від ЦК України формулювання принципу свободи договору не перейшло у формулювання однієї конкретної норми – як такий він безпосередньо в кодексі не названий, а зміст його розчиняється в окремих нормах. Дійти такого висновку дає можливість системного тлумачення змісту окремих положень ГК України, зокрема ст. 44 ГК України про самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибору постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено

законом, та ст. 67 ГК України щодо можливості підприємств вільно обирати предмет договору, визначати зобов'язання, інші умови господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству України. Отже, на відміну від ЦК України, в якому принцип свободи договору сформульований як норма-принцип, в ГК України принцип свободи договору може бути визначений як принцип, що виводиться з норм [84, С. 67].

З огляду на послідовно викладений аналіз положень ЦК України, приходимо до висновку, що свобода договору є однією із основоположних засад цивільного законодавства (п. 3 ч. 1 ст. 3 ЦК України), недодержання якої при укладенні відповідного правочину породжує недійсність такого правочину. На рівні цивільного договірного права «свобода договору», як загальна засада цивільного законодавства України, знайшла свою деталізацію на рівні ст.ст. 627, 628 ЦК України і набула свого розвитку в інституті договірного права. Таким чином, «свобода договору» є загальною засадою цивільного законодавства України і поширюється на всі правочини, не обмежуючись при цьому суто договірним правом, як інститутом цивільного права.

Зі змісту ст. 627 ЦК України випливає, що проявами свободи договору є свобода укладення договору, свобода вибору контрагента та свобода визначення умов договору. Проте цими проявами свобода договору не вичерпується. В юридичній літературі вказуються й інші прояви свободи договору. Як відзначає А. В. Луць, свобода договору, окрім можливості вибору контрагента та визначення умов договору, включає в себе: а) вільний вияв волі особи на вступ у договірні відносини; б) свободу вибору сторонами форми договору; в) право сторін укладати як договори, передбачені законом, так і договори, які законом не передбачені, але йому не суперечать; г) право сторін за своєю згодою змінювати, розривати або продовжувати дію укладеного ними договору; д) право визначати способи забезпечення договірних зобов'язань; е) право встановлювати форми (міри) відповідальності за порушення договірних зобов'язань тощо [153, С. 53].

Ф. І. Гавзе у своїх наукових дослідженнях дійшов висновку, що «свобода договору» є складним цивілістичним поняттям, яке в своєму змісті опосередковує наступні ключові структурні елементи: 1) договір є вільним волевиявленням сторін; 2) об'єктом договору може бути будь-який предмет чи дія; 3) умови договору повністю визначаються волею сторін; 4) форма укладення договору повністю залежить від сторін; 5) розірвання договору може відбутися лише на вимогу однієї із сторін; 6) наслідки невиконання договору, якщо вони обумовлені в договорі, не можуть бути змінені судовими органами; 7) відповідальність за невиконання договору повинна бути чисто цивільною [94, С. 289].

Наведений науковий підхід дозволяє структурувати свободу договору і виокремлює самостійні складові елементи. Кожен із зазначених елементів свободи договору, які окреслює Ф. І. Гавзе, можуть розглядатись як самостійний предмет цивілістичного дослідження. Відповідно вважаємо, що цивілістичне поняття «свобода договору» є складним за своїм змістовним наповненням і може розглядатись через призму різних її складових елементів. Останнє є однією із об'єктивних причин неоднозначності розуміння та тлумачення цивілістами свободи договору у доктрині відповідної сфери права.

Продовжуючи тезу про те, що «свобода договору» є складним за своїм змістом цивілістичним поняттям, звернемося до наукового підходу, який яскраво ілюструє різнопланові аспекти досліджуваного поняття. С. А. Денисов вважає, що свобода договору полягає у свободі укладення договору, яка включає в себе: 1) право учасників цивільного обороту самостійно вирішувати, чи слід їм укласти договір, чи ні; 2) громадяни та юридичні особи є вільними у виборі контрагента за договором; 3) у процесі досягнення згоди сторони є юридично рівноправними одна щодо одної; 4) при укладенні договору сторони самостійно визначають вид (різновид) договору, якому вони хочуть підпорядкувати свої правовідносини; 5) сторони можуть укласти договір, в якому містяться елементи різних договорів, передбачених законом або іншими правовими

актами (змішані договори); 6) сторони можуть вести переговори з метою досягнення угоди будь-якими правовими способами і без обмежень у часі, а також мають право вирішувати, продовжувати їм переговори чи ні; 7) відносини суб'єктів у зобов'язанні регулюються переважно диспозитивними нормами, які діють тільки у випадках, коли інше не передбачено в самому договорі, розробленому сторонами; 8) ЦК України значно розширив свободу учасників договору, зокрема наділив загальною правоздатністю комерційні організації, а також розширив правоздатність громадян, надавши їм можливість здійснювати підприємницьку діяльність; 9) фактором свободи договору стало також істотне розширення сфери застосування договору, включаючи питання інтелектуальної власності, біржової та банківської діяльності, обігу цінних паперів, страхування, використання застави тощо; 10) значно розширилось коло об'єктів, з приводу яких можливе укладення договору (нерухомість, майнові права, інформація тощо) [105, С. 231–235].

Вважаємо, що зазначене можна кваліфікувати і розглядати як аспекти свободи договору у цивільному праві України, які виокремлюються шляхом здійснення системного аналізу ст.ст. 3, 6, 15, 627, 628 ЦК України. Можна стверджувати, що в цілому, в доктрині цивілістики загальноновизнаним є вищенаведений підхід щодо характеристики «свободи договору» у цивільно-правовому договорі. Щоправда, різні вчені розглядають «свободу договору» через призму своїх власних предметів наукових досліджень, що й обумовлює різне виокремлення складових елементів даного цивілістичного поняття.

Р. Ханік-Посполітак зі ст. 627 ЦК України виокремлює такі складові елементи змісту сутності «свободи договору»: 1) право учасників цивільного обороту самостійно визначити, укладати їм договір чи ні; 2) право учасників цивільного обороту вільно вибирати контрагента майбутнього договору; 3) рівність у процесі досягнення угоди сторін; 4) самостійність визначення виду договору, яким сторони хочуть врегулювати свої відносини; 5) можливість укладення договору, в якому містяться елементи різних договорів; 6) право вести переговори

щодо укладення договору будь-якими правомірними способами і без обмежень у часі; 7) диспозитивні норми цивільного права діють лише в тому випадку, коли сторони не передбачили інше в договорі; 8) сторони вільні у визначенні умов договору, які становлять його зміст тощо [289, С. 24–25].

А. В. Луць також підкреслює, що зміст елементів «свободи договору» потрібно розглядати дещо ширше і не виходити з буквального аналізу ст. 627 ЦК України. Так, крім можливості вільно вступати у договірні відносини (укладати договори), вільно обирати контрагента і визначати умови (зміст) договору, вчена пропонує відносити до змісту даної засади цивільного законодавства також: а) вибір форми договору; б) право сторін за своєю угодою змінювати, розривати або продовжувати дію укладеного ними договору; в) можливість встановлювати способи забезпечення договірних зобов'язань та форми відповідальності за їх порушення тощо [154, С. 215].

Слід акцентувати увагу, що в ЦК України свобода договору не просто декларується, при цьому визначаються чіткі її межі, виходячи із положень цивільного законодавства України. Іншими словами, «свобода договору» не є абстрактним філософським поняттям, оскільки рамки такої свободи все ж визначаються на законодавчому рівні. Однак окреслене трактується як цивілістами, так і юристами-практиками далеко неоднозначно, що, в свою чергу, породжує різну і суперечливу правозастосовчу практику. Вбачається, що питання «свободи договору» є одним із найбільш проблемних та дискусійних цивілістичної доктрини. Дискусійним та неоднозначним у доктрині цивільного права України є розуміння понять «межі свободи договору» та «обмеження свободи договору». Як правило, вчені не приділяють особливої уваги смислового навантаженню даних понять і вживають їх як тотожні, хоча є представники, які схильні розмежовувати дані поняття.

Так, Ю. Л. Єршов під межами свободи договору розуміє межі здійснення суб'єктивних цивільних прав у договірних правовідносинах, а під обмеженнями свободи договору – звуження правоздатності осіб, а також обмеження можливості реалізації окремих прав [110, С. 111–112]. А. М. Танага також

підкреслює, що вживання щодо свободи договору терміна «обмеження» має дещо умовний характер, тому що більшість з таких обмежень має характер встановлення меж юридичного змісту свободи договору [273, С. 18].

Р. А. Тельгарін ототожнює «межі» та «обмеження» свободи договору у цивільному праві. Принцип свободи договору повинен знаходитися в певних межах, поєднуючи в собі як свободу суб'єктів, так і межі здійснення суб'єктивних прав тому, що безмежна свобода може призвести до відсутності порядку в договірній діяльності, що негативно позначиться на ефективності договірних відносин. У практиці цивільного обороту найбільш складним уявляється реалізація саме позанормативних обмежень даного принципу, оскільки нормативні межі прямо вказані в законі і не піддаються заперечуванню в договірній діяльності. Що стосується позанормативних, то при вільному формуванні сторонами умов договору або вибору контрагента часто виникають спірні ситуації [274, С. 13–14].

Справедливою, на нашу думку, є позиція В. С. Мілаша, який дійшов висновку, що межами принципу свободи підприємницьких комерційних договорів є окреслені джерелами їх регулювання межі використання названого принципу, поза якими починають діяти інші принципи. Необхідні обмеження договірної свободи за суттю є обмеженнями по вертикалі (для захисту публічних інтересів), обмеженнями по горизонталі (для захисту приватних інтересів сторін підприємницьких договорів). При цьому, обидва різновиди обмежень набувають змістовного навантаження залежно від того, яку сферу діяльності опосередковує конкретний підприємницький комерційний договір [183, С. 54]. А. П. Беляєва, в свою чергу, пише, що межі дії принципу свободи договору можуть визначатися законодавчо (в самому ЦК України чи в інших актах цивільного законодавства), можуть носити звичаєво-правовий характер (звичаї ділового обороту), а можуть мати морально-прагматичне походження (вимоги розумності та справедливості). Вчена виходить з того, що обмеженнями свободи договору є її межі. Проте належного обґрунтування на користь такого ототожнення не наводить [86, С. 45–52].

Погоджуємось із позицією О. В. Горєва, який дійшов висновку, що обмеженнями свободи договору є межі здійснення цивільних прав у договірних відносинах. Поряд з межами здійснення цивільних прав у договірних правовідносинах в якості обмежень свободи договору виступають межі здійснення охоронюваних законом інтересів учасників договірних правовідносин. Вони можуть встановлюватися не тільки за допомогою конкретних позитивних зобов'язань та заборон, а й за допомогою конкретних правових дозволів [99, С. 9].

Г. Ф. Шершеневич свого часу писав, що безмежна свобода договору, що виставлялася нещодавно як необхідна умова цивільного побуту і основний принцип законодавчої політики, останнім часом піддається утискам під зростаючим тиском суспільних інтересів [299, С. 79]. На цьому справедливо наголошує і Є. А. Суханов, який підкреслив, що дія принципу свободи договору практично в усіх правопорядках знала і знає певні виключення [101, С. 40]. На думку Ф. Мільха з самої Конституції України випливає, що договірна свобода не повинна здійснюватися необмежено [184, С. 84].

Цілком розділяємо науковий погляд О. В. Горєва, що якби договірна свобода мала абсолютний характер, то учасник цивільних відносин при укладенні та виконанні договору не рахувався б ні з інтересами суспільства в цілому, ні з інтересами окремих учасників цивільного обороту. За таких умов звичайною практикою стали б кабальні договори, договори про встановлення монопольних цін на товари, договори про доведення до банкрутства. Усе це призвело б до повної руйнації економічного та правового порядку країни. До речі, проявом подібної за своєю суттю негативної практики сьогодні є проблема «рейдерства» в Україні, де надмірне розуміння свободи вибору місця вирішення спору слугує горезвісному «деребану» власності [99, С. 39]. Іншими словами, у цивільному праві повинні бути правові механізми обмежень не виправдано широкого обсягу прав суб'єктів, щоб не допустити можливих зловживань. Право покликано забезпечити соціальну справедливість та соціальне партнерство усіх учасників правовідносин.

Саме тому обмеження свободи договору є однією із необхідних умов розумності та справедливості при укладенні цивільно-правових договорів. Обмеження договірної свободи осіб слугує підтриманню балансу прав усіх суб'єктів цивільного права.

У науковій літературі також зазначається, що свобода договорів могла би стати абсолютною тільки за умови, якщо б сам кодекс, та всі видані на його підставі нормативно-правові акти, склалися виключно з диспозитивних і факультативних норм. Але не важко передбачати, що такий шлях призвів би до швидкого занепаду економіки країни, її соціальних програм, а разом з цим створив хаос у суспільстві. Невипадково законодавство жодної з існуючих в історії країн не пішло цим шляхом [83, С. 254].

Цілком розділяємо окреслені наукові позиції, які зводяться до того, що свобода договору не може бути абсолютною. Безмежність свободи договірних відносин у цивільному праві несе в собі наступну потенційну небезпеку: 1) порушення публічного інтересу держави та суспільства; 2) зловживання своїм монопольним становищем економічно сильними суб'єктами господарювання на певному сегменті ринку; 3) нерівність прав суб'єктів цивільного права; 4) легалізацію майна, здобутого злочинним шляхом; 5) обхід норм закону шляхом приховування своїх дійсних намірів, які «завуальовуються» шляхом укладення прихованих або фіктивних договорів.

Відтак, окреслені можливі наслідки безмежної свободи договору можуть суттєво порушити публічний порядок та підірвати економіку держави, що, в свою чергу, закономірно призведе до порушення основоположних прав людини і громадянина. Саме тому провідні держави світу на самому початку формування концепції «свободи договору» у приватному праві передбачили і систему її обмежень. Також зазначимо, що, як показує вище проведений аналіз, обмеження свободи договору здійснювалось не тільки в публічних інтересах суспільства, а й в приватних. Так, монопольні суб'єкти господарювання добилися запровадження обмежень свободи договору, які відповідають їх економічному інтересу.

О. В. Басай звертає увагу, що одночасно зі свободою, в договірному праві мають існувати і примус, і норми, згідно з якими договір визнається недійсним або може бути оголошений таким на вимогу однієї із сторін, навіть, якщо такий договір детально розроблений і в ньому є зацікавлення. Це необхідно для забезпечення балансу інтересів всіх учасників цивільного обігу, захисту інтересів держави та суспільства. Досліджуючи зв'язок між людською свободою і зобов'язаннями Р. Сават'є відзначав, що юридичні дії, особливо договори, є засобом виявлення свободи особи. Проте ця свобода відчужується у самому процесі її здійснення, адже особа сама зв'язує себе, беручи на себе добровільні зобов'язання. Але відчужуючи свою свободу і беручи на себе добровільні зобов'язання в конкретному договорі, особа зберігає її (свободу) для вступу у нові зобов'язальні відносини з тими чи іншими учасниками цивільного обігу [83, С. 275].

Незважаючи на домінуючий у цивільному праві диспозитивний метод правового регулювання, очевидним постає висновок, що абсолютна (необмежена) свобода договору має негативний характер, оскільки юридично допускає можливість зловживання учасниками цивільних правовідносин. Тому елементи примусу в цивільному праві покликані не з метою обмеження прав окремих суб'єктів цивільного права, а з метою забезпечення публічного інтересу держави та суспільства. Безмежна свобода фактично означала б свавілля, в умовах якої неможливим є розвиток демократичної та правової держави. Більше того, безмежна свобода договору не тільки може забезпечити соціальну солідарність в суспільстві, а навпаки, породжує соціальні антагонізми та ескалацію соціальних конфліктів. Є. М. Трубецької зазначав, що безмежна свобода окремої особи була б не тільки запереченням права, а й прямою протилежністю добра, оскільки вона полягала б у можливості вбивати, гвалтувати та грабувати ближніх [280, С. 61]. Дані слова справедливі і для свободи договору у приватному праві, оскільки економічно впливові суб'єкти зможуть

зловживати своїми правами. Таким чином, соціально справедливою та природно-правовою є теза щодо неможливості існування в системі приватного права концепції необмеженої свободи договору.

А. П. Беляєва в своєму дисертаційному дослідженні звертає увагу, що обмеженням принципу свободи договору не можна надавати гіпертрофованого значення, як це іноді роблять окремі цивілісти, стверджуючи, що ці обмеження досягли такого розміру, що заперечують сам даний принцип. Однак не можна і не враховувати їх реального існування, яке призводить до висновку, що принцип свободи договору, все ж таки, не є абсолютним. Завдання законодавця, при цьому, полягає в тому, щоб максимально гармонізувати положення, що проголошують свободу договору та окремі її прояви, з положеннями, які таку свободу обмежують [86, С. 43–44]. Одночасно, Ж. Завальна зазначає, що обмеження свободи є суттю права, навіть якщо під ними розуміти не тільки норми, встановлені державою. Право встановлює межі свободи навіть тоді, коли їх розширює, тим самим обмежуючи їх [114, С. 145].

Свобода договору є одночасно ключовим принципом англо-американського договірного права, основною засадою ринкової економіки і наріжним положенням англо-американської політичної філософії. Свобода договору дозволяє контрагентам управляти своїми справами без втручання ззовні, створювати своє приватне право, яке разом із судовим правом і законодавством є обов'язковим джерелом права. Тобто суть англо-американського договірного права полягає в підтвердженні свободи приватних осіб займатися приватною правотворчістю. Фактично англо-американське договірне право використовує всю потужність держави для примусу приватних осіб виконувати свої обіцянки один одному і цим сприяти процесу приватної правотворчості. Однак разом з тим К. Осакве акцентує увагу, що об'єктивні закономірності сучасного договірного права вимагають, щоб публічний інтерес обмежував свободу договору певними рамками (*superimposition of public interest over freedom of contract*). Іншими словами, в умовах сучасного цивільного

обороту свобода договору закінчується там, де починається захист публічного інтересу. Мета договірної права полягає в тому, щоб належним чином розмежувати ці конкуруючі постулати [204, С. 131].

За зауваженням В. Ансона, свобода договору є розумним суспільним ідеалом лише тією мірою, якою можливо припустити рівність сил при укладенні договорів контрагентами за умови, що не завдається шкоди економічним інтересам суспільства в цілому. Водночас зрозуміло, що економічної рівності між сторонами у прямому розумінні часто не існує, і індивідуальні інтереси повинні підкорятися інтересам суспільства [79, С. 15].

Цікавою є теза про те, що система обмежень свободи договору обумовлюється, зокрема, відсутністю економічної рівності між учасниками цивільного обороту. Кожен суб'єкт цивільного права наділений власним економічним капіталом, який визначає його соціальний статус у суспільстві. Цілком зрозуміло, що всі суб'єкти цивільного права не є економічно рівними. Останнє допускає потенційну можливість зловживань економічно сильнішою особою своїм становищем та статусом. Очевидним є висновок, що економічні інтереси та юридичні права всіх суб'єктів цивільного права повинні охоронятися та гарантуватися державою. Відтак, виходячи з інтересів як окремого індивіда, так і суспільства в цілому, свобода договору не може бути безмежною.

Є. А. Лісюкова в результаті проведеного наукового дослідження дійшла висновку, що можна виділити декілька причин, що спонукали законодавця встановити обмеження договірної свободи. На її думку, перш за все встановлення меж свободи договору викликане економічним розвитком. Формальна рівність сторін і однакова можливість відстоювати свої інтереси, закріплені в праві, не супроводжуються рівністю фактичною. Одні явно мають сильніші позиції в порівнянні з іншими. Необхідність захистити слабшу сторону є причиною введення норм, що обмежують свободу розсуду сторін.

На користь слабшої сторони-споживача встановлюються вилучення із принципу свободи договору для комерційних організацій, що реалізують товари, виконують послуги усім, хто до них звернувся. Так з'являються норми про публічний договір. З метою забезпечення нормального ринкового обороту, свободи конкуренції вводяться антимонопольні норми, що також торкаються даного принципу. Необмежений розсуд сторін не може мати місця і у зв'язку з необхідністю захисту інтересів кредиторів, оскільки саме кредитор у зобов'язанні є слабкою стороною, яка втратила те, що їй належить. Тому його порушене право слід захистити. Нарешті, межі свободи правочинів встановлюються для забезпечення інтересів суспільства в цілому [150, С. 285–305].

Отже, обмеження свободи договору не є негативним явищем, яке підриває основоположні засади демократичної, правової та соціальної держави. Навпаки, такі обмеження спрямовані, насамперед, саме на захист індивідуальних інтересів фізичних осіб від будь-яких зловживань економічно впливових осіб. Більше того, доходимо висновку, що абсолютна свобода договору у приватному праві підриває засади правової держави, де найвищою соціальною цінністю є людина. Шляхом встановлення системи обмежень свободи договору держава забезпечує справедливий соціальний баланс при укладенні цивільно-правових договорів, що передбачає захист інтересів усіх суб'єктів приватного права.

У контексті вище викладеного потрібно також додати, що, як пише Є. А. Суханов, договір має відповідати перш за все імперативним нормам закону та інших правових актів, які у сфері договірних зобов'язань практично завжди встановлюють ті або інші обмеження договірної свободи у суспільних та державних (публічних) інтересах. У деяких випадках обмеження договірної свободи обумовлені розвитком ринку, який не може нормально функціонувати за їх відсутності. Наприклад, обмежуються можливості монопольних виробників товарів або послуг, які не мають права нав'язувати своїм контрагентам умови договорів, використовуючи своє вигідне становище і

неможливість споживачів звернутись до інших виробників, порушуючи принцип конкуренції. Також незаконним є нав'язування контрагентам умов договорів на підставі укладених правочинів про розділ тих чи інших товарних ринків, або інших форм недобросовісної конкуренції. Крім того, необхідність у захисті мають громадяни-споживачі, які виступають більш слабкою стороною у відносинах з професійними підприємцями [101, С. 177].

Аналогічною є позиція М. І. Брагінського, який також зазначає, що перш за все, зміст договору має відповідати закону. З обмеженням змісту договорів пов'язана заборона певних договірних умов, що відносяться до відповідальності за порушення договорів. Так, зокрема, йдеться про узгоджене наперед обмеження або усунення відповідальності за умисне порушення зобов'язання, або про правочин про обмеження розміру відповідальності боржника за договором, в якому кредитором виступає громадянин за умови, що розмір відповідальності визначений законом, а сам правочин був укладений до того, як з'явилися обставини, що призвели до відповідальності. До інших випадків відноситься заборона укладати договори, що передбачають новацію відносно зобов'язань з відшкодування шкоди, заподіяної життю або здоров'ю фізичних осіб, а також із сплати аліментів тощо [88, С. 125–126].

Як вбачається, саме закон встановлює систему обмежень свободи договору у приватному праві України. ЦК України передбачає цілий ряд видів цивільно-правових договорів, до яких встановлюються обов'язкові вимоги щодо форми, змісту, суб'єктного складу. Учасники приватно-правових відносин не вправі відступити від даних імперативних приписів, оскільки в протилежному випадку наслідками такого «договору» може бути його неукладеність, недійсність, нікчемність. Тому, суб'єкти приватного права, виходячи із характеру договірних відносин, повинні дотримуватись імперативних приписів актів цивільного законодавства України. Законодавчі приписи встановлюють обмеження свободи договору, оскільки сторони не вправі відступити і на власний розсуд врегулювати свої правовідносини у інший спосіб.

О. А. Белянєвич справедливо зазначає, що суттєвими обмежувачами договірної свободи слід вважати: 1) відповідно до ст. 627 ЦК – вимоги розумності та справедливості, яких мають дотримуватися учасники договірних правовідносин; 2) відповідно до ч. 1 ст. 203 ЦК – моральні засади суспільства. Крім того, в окремих актах чинного законодавства такими обмежувачами називаються «суспільний порядок», «публічний порядок», «публічні інтереси», «принципи гуманності та моралі». Застосування в судовій практиці саме таких обмежувачів свободи є найбільш складним через абстрактність формулювання та оціночний характер [84, С. 66].

Актуальним є наголосити, що саме природа договірних цивільних правовідносин визначає належну договірну конструкцію. В протилежному випадку, можна вести мову про удаваність, фіктивність або ж недійсність такого правочину. При цьому, наслідком укладення подібних цивільно-правових договорів може бути нікчемність правочину, коли його недійсність встановлена безпосередньо законом (ч. 2 ст. 215 ЦК України).

В. О. Горєв з даного приводу відзначає, що при укладенні удаваного договору приховування фактично укладеного договору не є самоціллю. Воно слугує засобом досягнення якоїсь іншої кінцевої мети. Такою метою може бути «обхід» обмежень, встановлених законодавством щодо приховуваного типу (виду, підвиду) договору, «обхід» переважного права на укладення договору, ухилення від сплати податків, державного мита або інших обов'язкових платежів, обов'язок сплати яких виникає внаслідок укладення приховуваного типу (виду, підвиду) договору, незаконне заволодіння державним майном тощо. Тобто при укладенні удаваного договору учасники цивільних правовідносин, зазвичай, переслідують якусь протиправну мету. Особливо яскраво це виявляється у випадку приховування удаваним договором договору, який порушує публічний порядок. Як у ЦК України (ч. 1 ст. 228), так і в цивілістичній доктрині сутність останнього розкривається через протиправну мету, на досягнення якої він спрямований [99, С. 121].

Повертаючись до податкового контролю трансфертного ціноутворення слід наголосити, що відповідно до ч. 3 ст. 180, а також ч. 2 ст. 189 ГК України ціна є істотною умовою господарського договору. Останнє означає, що у разі, якщо сторонами не досягнуто згоди щодо ціни договору, такий договір вважається неукладеним [100].

Законом, який визначає основні засади цінової політики і який регулює відносини, що виникають у процесі формування, встановлення та застосування цін, а також здійснення державного контролю (нагляду) та спостереження у сфері ціноутворення є Закон України «Про ціни і ціноутворення» [254]. Даний Закон визначає базове поняття «ціноутворення» як процес формування та встановлення цін. Відповідно до ст. 10 даного Закону під час провадження господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують: 1) вільні ціни – встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін; 2) державні регульовані ціни – запроваджуються на товари, які визначально впливають на загальний рівень і динаміку цін, мають істотну соціальну значущість, а також на товари, що виробляються суб'єктами, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку [254].

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

З даного приводу Т. М. Карнаух пише про те, що структура податкових систем більшості країн світу значною мірою ґрунтується на оподаткуванні фінансового результату компаній. Розмір прибутку впливає на розмір бази оподаткування з податку на прибуток корпорацій, податку на додану вартість, податку

на приріст капіталу. Своєю чергою, прибуток формується виходячи з розміру отриманих доходів компанії та обсягу здійснених витрат. При цьому ціни, за якими укладаються правочини, є ключовим фактором, що впливає на розмір доходів і витрат. Тому ціноутворення дає широкі можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями, і, зрозуміло, такий розподіл здійснюється в порядку, найбільш вигідному в цілому для холдингу [121, С. 121–122].

Трансфертне ціноутворення характеризують як один з методів формування ціни товарів і послуг, які реалізуються в межах однієї транснаціональної компанії [23]. ООН визначила «трансфертне ціноутворення» як загальний термін, що вживається для позначення ціноутворення в зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами [70].

Класичним вважається підхід Ф.К. Веллосо, відповідно до якого трансфертне ціноутворення полягає у маніпулюванні видатками, прибутками і затратами в угодах між «пов'язаними» (related) особами способом, відмінним від того, який би був використаним в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди (tax benefit) [71, С. 313].

Вітчизняні вчені А. М. Штангрет, С. Г. Мартинюк та Л. Є. Сухомлин також є солідарними в тому, що трансфертне ціноутворення у загальному розумінні є процесом встановлення внутрішньофірмових цін (трансфертних), за якими товари, послуги, грошові засоби та інші активи передаються від одного підрозділу компанії до іншого, а також наступний розрахунок фінансового результату діяльності кожного підрозділу з урахуванням цих трансфертних цін. Іноді дані операції здійснюються не безпосередньо між підрозділами, а через спеціальні підрозділи-посередники (трансфертні центри) [301, С. 23].

Поряд із цим, в юридичній літературі трансфертне ціноутворення часто визначається як викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження [302, С. 3–4; 294, С. 94; 277, С. 148].

Отже, можна зробити висновок, що використання трансфертного ціноутворення дозволяє суб'єктам господарювання цілком легально «оптимізувати» свою базу оподаткування. Останнє супроводжується виведенням фінансових ресурсів за межі національної економіки, а також їх зосередженням в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. Наведене також яскраво ілюструє той факт, що трансфертне ціноутворення негативно відображається на національній економіці держави, яка недоотримує левову частку податкових надходжень від своїх резидентів.

Транснаціональні корпорації характеризуються наявністю розгалуженої структури юридичних осіб в різних державах, причому ці юридичні особи контролюються безпосередньо чи опосередковано з єдиного центру. Саме тому вони є пов'язаними між собою, а отже, можуть встановлювати вигідні для себе умови операцій, які здійснюються всередині транснаціональних корпорацій. У такий спосіб розподіляються доходи окремих юридичних осіб транснаціональних корпорацій, що може бути обумовлено різними податковими режимами для окремих доходів, окремих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, положеннями двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування та податковими системами різних держав. Хоча трансфертне ціноутворення не впливає на прибуток транснаціональних корпорацій, воно безпосередньо визначає перерозподіл прибутків окремих юридичних осіб в межах групи [69].

А. М. Штангрет вдало структурував риси, які зазвичай властиві транснаціональним корпораціям: 1) створення системи міжнародного виробництва, яке розповсюджене серед багатьох країн світу, але контролюється з єдиного центру; 2) висока інтенсивність внутрішньокорпоративної торгівлі між філіями, які розташовані в різних країнах; 3) відносна незалежність у прийнятті операційних рішень як від країни базування, так і від приймаючої країни; 4) глобальна структура зайнятості і мобільність персоналу між країнами; 5) розробка, передача і використання передової технології в межах замкненої корпоративної структури [301, С. 23].

Виходячи з вище викладеного можна дійти висновку, що поняття «трансфертна ціна» означає ту ціну, яка формується транснаціональною корпорацією в процесі здійснення нею торговельної діяльності між афілійованими компаніями, що знаходяться в різних податкових юрисдикціях. По своїй суті трансфертне ціноутворення означає внутрішньогосподарське ціноутворення на майнові чи немайнові блага, які рухаються між підрозділами єдиної транснаціональної корпорації, що розташовані в різних державах. Тобто трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін в операціях між пов'язаними компаніями однієї групи.

Відтак, погоджуємось із тезою П. Реймодса-Моллера, що правове регулювання трансфертного ціноутворення може супроводжуватися податковою конкуренцією різних держав, на території яких підрозділи транснаціональної корпорації здійснюють свою діяльність [57, С. 230]. Останнє є цілком закономірним з огляду на те, що транснаціональні корпорації отримують доходи від своєї діяльності в різних податкових юрисдикціях.

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

ОЕСР також констатувала, що використання трансфертного ціноутворення може бути обумовлене не тільки податковими мотивами транснаціональних корпорацій, а й іншими причинами, наприклад, валютний контроль, запровадження антидемпінгового мита, державне регулювання цін, вимоги

щодо руху коштів на підприємствах в межах групи пов'язаних осіб, тиск з боку акціонерів, які зацікавлені у високому рівні прибутковості на рівні материнської компанії [195, С. 34].

У спеціалізованій літературі також можна зустріти інші мотиви застосування трансфертних цін. До найбільш поширених можна віднести обхід правил валютного регулювання чи інших норм, які регламентують репатріацію прибутку [24, С. 223]. Іншою причиною трансфертного ціноутворення можуть бути міркування фінансового менеджменту компанії як засобу підвищення ефективності використання фінансових ресурсів та підвищення особистої відповідальності менеджерів [3, С. 201].

У цілому, приєднуючись до наведених вище тез щодо мотивів застосування трансфертного ціноутворення додамо, що мотивом також може бути легалізація коштів, здобутих злочинним шляхом. На нашу думку, зручність відмивання коштів у такий спосіб полягає в тому, що зовнішньоекономічна діяльність характеризується відносно низькою імовірністю виявлення ознак незаконності джерел їх походження, особливо якщо легалізувати такі кошти через довгий ланцюг операцій в різних податкових юрисдикціях. Доречним буде також зазначити, що найбільш поширеними джерелами походження незаконних коштів, які легалізуються за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення, є: 1) доходи, отримані в результаті традиційних форм кримінальної діяльності; 2) доходи від нецільового використання державних бюджетних коштів і державних запозичень.

Резюмуючи вище наведені доктринальні позиції, трансфертне ціноутворення може бути обумовлене різними причинами. Проте все ж вважаємо, що в будь-якому випадку основною причиною застосування трансфертних цін є податкові мотиви, які полягають у розмиванні бази оподаткування та штучному уникненні оподаткування. З даного приводу цілком погоджуємось із К. А. Непесовим в тому, що основною метою застосування трансфертних цін є «перенесення» бази оподаткування на афілійовану особу, яка перебуває в більш сприятливому податковому чи іншому адміністративному режимі.

Мова йде про різні податкові преференції, зокрема, про наявність статусу резидента офшорної зони, надання «податкових канікул», застосування пільгових податкових ставок, право на використання інших податкових переваг. При цьому таке перенесення, як правило, здійснюється шляхом маніпулювання цінами угод [197, С. 5].

Перенесення транснаціональними корпораціями прибутку в низькоподаткові юрисдикції або офшорні зони призводить до недоотримання державами податків, які повинні бути сплаченими суб'єктами господарювання. Іншими словами, в результаті застосування податкових норм, які дозволяють зменшувати базу оподаткування за рахунок цінних маніпуляцій, держава недоотримує належних податкових платежів, які б вона отримала за умови застосування платниками податків ринкових цін. Крім того, держави можуть зазнавати збитків через обхід транснаціональними корпораціями імперативних норм митного та антимонопольного законодавства.

У зв'язку з цим у всіх державах світу виникла потреба у справедливому визначенні оподатковуваного прибутку кожного підрозділу транснаціональної корпорації, який може існувати як у формі самостійної юридичної особи, так і у формі постійного представництва. В цілому ідея державного регулювання трансфертного ціноутворення полягає в обмеженні свободи сторін визначати договірну ціну, яка б дозволяла розмивати базу оподаткування за рахунок маніпулювання цінами.

До вище наведеного варто також додати висновок О. І. Черевко, що трансфертне ціноутворення здебільшого використовують високорозвинені держави і меншою мірою держави, що розвиваються. Це пов'язано з тим, що більшість транснаціональних корпорацій базуються в розвинених державах, а держави, які розвиваються, є, головним чином, приймаючою стороною. Таким чином, несправедливі трансфертні ціни призводять до перекачування фінансових ресурсів із другої групи держав у першу, що породжує ще більший розрив в економічному розвитку [294, С. 94]. Останнє яскраво ілюструє негативний вплив трансфертного ціноутворення на міжнародну економіку світу.

На нашу думку, при здійсненні правового регулювання трансфертного ціноутворення держава повинна виходити з принципу збалансованості між публічними та приватними інтересами. В будь-якому випадку на законодавчому рівні повинен бути чітко визначений ступінь державного втручання. Метою публічно-правового регулювання трансфертного ціноутворення є оподаткування прибутку того платника податків, який реально отримав відповідний фінансовий результат або який би мав право на його отримання за відсутності мотивів щодо мінімізації бази оподаткування. З даного приводу К. А. Непесов вдало підкреслив, що основною метою розподілу прибутку транснаціональних корпорацій в цілому є забезпечення справедливої частки бази оподаткування для кожної податкової юрисдикції, в межах якої функціонує відповідний підрозділ транснаціональної корпорації [197, С. 4].

Зрозуміло, що при правовому регулюванні трансфертного ціноутворення мова йде про оподаткування прибутку тих транснаціональних корпорацій, які мають комерційну присутність на території декількох податкових юрисдикцій. Держави, з яких здійснюється «відтік» податкових платежів, зацікавлені в ефективному правовому регулюванні трансфертного ціноутворення. Суть такого регулювання зводиться до того, що з метою ефективного оподаткування діяльності транснаціональних корпорацій держави встановлюють правила ціноутворення у операціях між пов'язаними особами. У разі порушення таких правил податкові зобов'язання платників податків повинні бути переглянуті уповноваженими державними органами.

Разом з тим варто звернути увагу, що трансфертне ціноутворення може виникати не тільки у зовнішньоекономічній діяльності транснаціональних корпорацій, а й в межах однієї держави. Застосування трансфертних цін може мати місце також у відносинах між пов'язаними резидентами однієї податкової юрисдикції. Так, на практиці способи реалізації механізму трансфертних цін можуть бути різними.

О. М. Вакульчик виділяє такі способи використання трансфертного ціноутворення з метою мінімізації податкових зобов'язань [90, С. 12]:

1. Українські підприємства, які входять до торговельно-промислових груп, експортують виготовлену продукцію пов'язаним особам, що перебувають в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування, за цінами, близькими до собівартості, а ті, у свою чергу, реалізують її покупцям за ринковими цінами. Останнє своїм результатом має те, що більша частина прибутку від реалізації залишається за кордоном, а Україна в повній мірі не отримує податки і виручка в іноземній валюті не потрапляє в національну банківську систему;
2. Дистриб'ютори міжнародних компаній ввозять на територію України продукцію іноземних виробників, завищуючи ціну, що, у свою чергу, зменшує прибуток української фірми від перепродажу таких товарів вітчизняним покупцям і, як наслідок, суму податків, що підлягають сплаті до бюджетної системи. Різниця, що при цьому утворюється, осідає в країні, з якої прийшла така поставка;
3. Застосування трансфертних цін в операціях на внутрішньому ринку. По-перше, багато українських підприємств користуються пільговим режимом оподаткування (зокрема, сільське господарство). По-друге, в роки кризи підприємства накопичили значні податкові збитки, що дозволяє їм сьогодні не платити податки. Саме такі компанії можуть ставати агентами для проведення операцій, результатом яких є виведення прибутку з-під оподаткування.

З даного приводу К. А. Непесов зазначає, що в Росії найбільш поширеним способом є переміщення бази оподаткування на торгову компанію в низькоподатковій юрисдикції, яка є афілійованою особою до компанії-виробника. Таке переміщення здійснюється шляхом реалізації виробленого товару за заниженими цінами на користь торгової компанії, а остання, в свою чергу, реалізує отриманий товар за звичайними ринковими цінами. В результаті, значна частина прибутку формується на рівні саме торгової компанії, яка сплачує нижчі податки [197, С. 7].

Підкреслимо, що вище наведений спосіб застосування трансфертних цін є найбільш поширеним не тільки в Росії, а й в усьому світі. Класична модель застосування трансфертного ціноутворення передбачає здійснення експорту продукції за заниженими (неринковими) цінами, що дає змогу мінімізувати податкові та митні платежі резидентам і, одночасно, акумулювати на рахунках підконтрольних іноземних компаній різницю між задекларованими та світовими цінами. Як правило, продукція експортується афілійованим компаніям, зареєстрованим в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах. У кінцевому результаті, афілійована іноземна компанія перепродає продукцію вже за ринковими світовими цінами, залишаючи увесь прибуток на власних рахунках.

Іншим поширеним способом застосування трансфертних цін є вчинення багатьох угод з неіснуючими компаніями або угод з третіми особами через «компанії-одноденки» з подальшим їх припиненням для отримання податкових переваг у вигляді неперерахованих в бюджет податків [61].

Розмивання бази оподаткування за допомогою трансфертного ціноутворення може здійснюватись не тільки в результаті цінового маніпулювання афілійованими компаніями, а й в результаті маніпулювання доходами і видатками. Так, в якості одного з прийомів трансфертного ціноутворення використовуються договори без ціни або договори, в процесі виконання яких не здійснюється реалізація товарів, послуг або нематеріальних активів, ціну яких можна було б перевірити. В світовій практиці широко застосовується інститут угод про розподіл видатків, які визначаються як договори, укладені з метою розподілу між його сторонами витрат і ризиків, пов'язаних із спільною розробкою, виробництвом або придбанням активів, послуг або майнових прав, і встановлення частки участі кожної сторони у відповідних активах, послуги або правах [197, С. 6]. Використання угод про розподіл видатків може бути обумовлено суто податковими мотивами, оскільки це дає змогу сторонам переводити отримані доходи на користь того учасника, який знаходиться у більш сприятливій податковій юрисдикції.

Резюмуємо вище наведені доктринальні напрацювання та виокремимо найбільш поширені в податковій практиці способи використання інструментів трансфертного ціноутворення з метою уникнення оподаткування:

1. Переміщення транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) у низькоподатковій юрисдикції або офшорні зони – зазвичай здійснюється шляхом експорту активів за заниженими (трансфертними) цінами компаніям, зареєстрованих у низькоподаткових юрисдикціях чи офшорних зонах, або шляхом укладення фінансових договорів, по яким у компаній, зареєстрованих в державах з високим податковим режимом, виникають штучні видатки (збитки), а у компаній, зареєстрованих у державах із низьким податковим режимом – штучні доходи;
2. Штучний перерозподіл транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) контрольованих компаній шляхом імпорту компаніям, зареєстрованих у державах із високим податковим режимом, активів за завищеними цінами і наступним перепродажем їх покупцям за звичайними цінами;
3. Штучний перерозподіл транснаціональною корпорацією бази оподаткування (прибутку) контрольованих компаній шляхом укладення між афілійованими компаніями договорів без цін або договорів, ринкову ціну яких дуже важко визначити;
4. Виведення транснаціональною корпорацією прибутку закордон з компаній, зареєстрованих у державах із високим податковим режимом, шляхом укладення договорів з «компаніями-одноденками», які в подальшому припиняють свою діяльність і не сплачують податків (або сплачують значно менше);
5. «Оптимізація» бази оподаткування афілійованої групи компаній на внутрішньому ринку – застосовуються трансфертні ціни з метою штучного створення видатків (збитків), які зменшують базу оподаткування (прибуток).

Під час здійснення податкової перевірки підозрілих операцій контролюючим органам необхідно брати до уваги суб'єктивну сторону платників податків. Погоджуємось із К. А. Непесовим в тому, що ключовим питанням є саме

суб'єктивна сторона діяння, яке призводить до заниження бази оподаткування. Так, у разі, якщо в особи відсутній мотив або мета уникнення оподаткування, а спотворення ціни обумовлено об'єктивними причинами, а не недобросовісністю платника податків, то «карати» його у вигляді донарахування обов'язкових платежів неправомірно [197, С. 5]. Аналогічною є позиція ОЕСР, яка полягає в тому, що неприпустимо донараховувати податки тим підприємствам, які виявилися менш успішними в порівнянні з іншими, коли відсутність успіху пояснюється комерційними чинниками [31].

За всі роки незалежності податкове законодавство України не закріплювало поняття «вини» як обов'язкового елементу податкового правопорушення, що було своєрідним атавізмом радянської правової системи. Після кодифікації податкового законодавства України у 2010 році, коли був прийнятий існуючий сьогодні ПК України, дана концепція залишилася незмінною.

Разом з тим, 16 січня 2020 року Верховною Радою України був прийнятий законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року (Закон № 466-IX від 16.01.2020), яким вперше за роки незалежності України було впроваджено концепцію вини в податковому праві України. Суть даної концепції зводиться до того, що контролюючі органи можуть притягнути до відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення тільки при умові наявності вини платника податків. Тобто якщо платник податків з об'єктивних причин не міг виконати свої податкові обов'язки (наприклад, дії іншого суб'єкта господарювання/контролюючого органу) і в його діях немає прямого умислу, то такого платника податків не можна притягнути до фінансової відповідальності.

Прийняття законопроекту № 1210 від 30 серпня 2019 року передбачає, що податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим кодексом. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом

обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Необхідною умовою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення є встановлення контролюючими органами вини особи (п. 109.1, 109.3 ст. 109 ПК України) [255].

Розглядаючи трансфертне ціноутворення в контексті України підкреслимо, що при бажанні або потребі кінцеві бенефіціарні власники (контролери) транснаціональних корпорацій можуть спочатку виводити кошти з України, а потім знову їх повертати під виглядом: 1) іноземних інвестицій; 2) довгострокової позики в іноземній валюті без сплати відсотків за користування або ж за мінімальною відсотковою ставкою; 3) довгострокової фінансової допомоги; 4) фіктивних договорів про надання послуг. Іншими словами, виведений до цього у «податковій гавані» капітал і прибутки може повертатися в Україну і направлятися на підтримку і розвиток національного бізнесу, що приносить цілком легальний дохід. Проте для України податкове планування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення несе колосальні збитки, оскільки в кінцевому результаті платники податків уникають належного виконання своїх податкових зобов'язань в Україні.

З огляду на це, справедливим є висновок ДСФМ України за 2012 рік, що хоча економіка України і потребує якомога більше інвестицій, необхідно мати на увазі, що гроші неоднакові і їх вплив на економіку в позитивному чи негативному аспектах залежить від того, в яких руках вони знаходяться [76, С. 68].

Отже, трансфертне ціноутворення несе серйозні ризики як для окремо взятої держави, так і для світової економіки. Незважаючи на принцип свободи договору у приватно-правових відносинах, договірна свобода транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп не може бути безмежною.

Господарська діяльність таких суб'єктів господарювання повинна підлягати жорсткому податковому контролю зі сторони держави, враховуючи при цьому принцип соціальної справедливості та принцип нейтральності оподаткування. Для України питання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності, оскільки з моменту проголошення нашою державою незалежності 24 серпня 1991 року і аж до 1 вересня 2013 року воно взагалі не було врегульовано на законодавчому рівні.

У контексті цього доречно навести висновок ДСФМ України про основні схеми уникнення оподаткування при здійсненні експортно-імпортних операцій: 1) використання зовнішньоекономічних операцій для виведення капіталів з України: використання фіктивних імпортних контрактів («псевдоімпорт»); експорт за заниженими цінами; імпорт за завищеними цінами; 2) використання зовнішньоекономічних операцій для безпідставного формування податкового кредиту, незаконного відшкодування податку на додану вартість і уникненні його сплати: використання фіктивних експортних контрактів («псевдоекспорт», «нетиповий» експорт); придбання товарів, які підлягають експорту, за завищеними цінами з використанням фіктивних підприємств; імпорт за заниженими цінами; 3) використання зовнішньоекономічних операцій для отримання податкових пільг [76, С. 47].

Отже, фактично усі наведені експортно-імпортні операції резидентів України передбачають використання інструментів трансфертного ціноутворення. Саме процес трансфертного ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності резидентів повинен бути предметом підвищеної уваги податкових контролюючих органів. З огляду на це, для України надзвичайно важливим є ефективний механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення, який би попередив вимивання платниками податків коштів з державного та місцевих бюджетів.

В Україні податковий контроль трансфертного ціноутворення вперше був впроваджений Законом «Про внесення змін до ПК України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII, який набрав чинності 1 вересня 2013 року [226]. Даний вид державного контролю спрямований

на запобігання виведення прибутку в низькоподаткові юрисдикції або офшорні зони, які прийнято називати «податковими гаванями».

Після внесення змін до ПК України в пп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 було визначено, що «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням» передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами. Разом з цим, в пп. 14.1.251-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України закріплювалось базове поняття «трансфертного ціноутворення» – це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних відповідно до статті 39 цього Кодексу контрольованими [226]. В подальшому, при реформуванні положень ПК України щодо трансфертного ціноутворення визначення даних понять було безпідставно виключено з ПК України. Останнє вважаємо недоліком законодавчої техніки, оскільки дані поняття є базовими і законодавець оперує ними в кодексі.

Варто наголосити, що на відміну від загального поняття «ціноутворення», закріпленого у Законі України «Про ціни і ціноутворення» [254], поняття «трансфертного ціноутворення» в ПК України було визначено не як «процес», а як «система». З даного приводу в спеціалізованій літературі зазначається, що поняття «процес» є вужчим, порівняно з поняттям «система» (яке, власне, включає і елементи, і процес взаємодії таких елементів). Із вищезазначеного формується висновок, що законодавець визнав за потрібне надати трансфертному ціноутворенню більшого значення та ваги. Тобто за логікою законодавця, загальне визначення ціни договору має сприйматися як менш важливе, ніж визначення трансфертної ціни [112, С. 36].

Звернемо увагу, що ключовими у терміні «трансфертного ціноутворення» є два аспекти: 1) спрямованість на визначення звичайної ціни товарів, робіт, послуг на вільному ринку між непов'язаними особами; 2) поширення не на всі господарські

операції платників податків, а тільки на ті, які визнані контрольованими. Податковий контроль трансфертного ціноутворення спрямований на недопущення уникнення суб'єктами господарювання оподаткування шляхом маніпулювання цінами у операціях із пов'язаними особами. Саме тому уповноважені державні органи покликані перевіряти, чи відповідають контрольовані операції ринковим цінам.

Відповідно до пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України контрольованими операціями визнаються:

1. Господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, в тому числі, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою-нерезидентом право власності на предмет (результат) такої операції перш ніж перейти від платника податків до такого нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від такого нерезидента до платника податків (у разі імпортних операцій) переходить до однієї або декількох непов'язаних осіб;
2. Зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
3. Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав (постанова КМУ № 1045 від 27.12.2017 [231]);
4. Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України (постанова КМУ № 480 від 04.07.2017 [232]);
5. Господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [208].

При цьому слід мати на увазі, що вище наведені господарські операції мають статус «контрольованих» за умови одночасної наявності наступних фінансових показників діяльності платників податків (пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України):

1. Річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
2. Обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
3. Господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [208].

З огляду на проведене дослідження доходимо висновку, що податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні є самостійним видом державного контролю, який являє собою цілісну систему адміністративно-правових заходів контролюючих органів, спрямованих на забезпечення належного виконання податкових зобов'язань платниками податків, які в своїй господарській діяльності використовують інструменти трансфертного ціноутворення. Даний вид контролю є особливою державно-правовою сферою діяльності контролюючих органів, в основі якої лежить імперативний метод. Здійснюючи податковий контроль трансфертного ціноутворення уповноважені державні органи повинні виходити з принципу «витягнутої руки» та визначати «звичайну ціну» товарів, робіт, послуг.

ПК України в п. 39.3 ст. 39 визначає детальний алгоритм (методологію) встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». За загальним правилом ціна у контрольованих операціях вважається звичайною доти, поки контролюючими органами не буде доведено протилежне у визначеному законом порядку. Таким чином, у випадку

трансфертного ціноутворення діє презумпція правомірності рішень платника податків, а тягар доказування лежить саме на державних органах.

Колектив авторів у складі О. В. Жукової, В. І. Дубницького, В. О. Варені, М. В. Косовського та Р. Г. Задорожнього, здійснивши аналіз положень пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 ПК України, наводить практичні узагальнення щодо застосування концепції «звичайної ціни» при трансфертному ціноутворенні: 1) звичайні ціни не можуть бути нижчими від встановлених законодавством мінімальних або індикативних цін; 2) у разі проведення оподатковуваних операцій, що потребують попереднього експертного визначення вартості відповідного об'єкта оцінки, така експертна оцінка важлива тільки на випадок, якщо методи визначення трансфертної ціни не можуть бути застосовані. Іншими словами, експертна оцінка у трансфертному ціноутворенні має другорядне значення; 3) проведення аукціону (публічних торгів) звільняє від необхідності розрахунку звичайної ціни за податковими правилами. Аналогічне правило стосується примусового продажу (відчуження) майна згідно із законодавством; 4) для форвардних або ф'ючерсних контрактів звичайною ціною визнається ціна, що відповідає рівню ринкових цін на момент укладення такого контракту. Вчені-практики звертають увагу, що платники податків можуть використовувати аукціони (публічні торги), форвардні та ф'ючерсні контракти як інструмент оптимізації звичайної ціни. Для форвардних та ф'ючерсних контрактів є очевидна можливість укладання угод у момент «зручних» цін, що склалися на ринку [112, С. 37].

Відповідно до пп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» [208]. Доречно зазначити, що даний принцип є стандартом у системі міжнародного оподаткування, який був розроблений та затверджений ОЕСР в якості рекомендованого до використання при встановленні трансфертних цін.

Офіційне визначення принципу «вितягнутої руки» на міжнародному рівні знайшло своє закріплення у пункті 1 статті 9 Модельної конвенції ОЕСР про податок на доходи і капітал (Model Tax Convention on Income and on Capital) 1963 року [34]. Принцип «вितягнутої руки» полягає в тому, що у разі, якщо між двома афілійованими підприємствами в їх 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 [34, С. 35].

Слід наголосити, що впроваджуючи податковий контроль трансфертного ціноутворення український законодавець максимально імплементував у національне законодавство принцип «вितягнутої руки». Головна ідея даного принципу зводиться до того, що обсяг податкових зобов'язань пов'язаних суб'єктів господарювання не залежить від їх договірних зобов'язань, які можуть бути спрямованими на розмивання бази оподаткування.

Так, у пп. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 ПК України було закріплено, що обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «вितягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку [208]. Таким чином, починаючи з 2013 року Україна почала розбудовувати національну модель податкового контролю трансфертного ціноутворення на основі рекомендацій ОЕСР.

1.2. Публічний інтерес у ринковому ціноутворенні

Кожна держава світу для повноцінної реалізації покладених на неї соціальних функцій, а також для забезпечення економічного та культурного розвитку повинна мати джерела наповнення своєї бюджетної системи. Відповідно, одним із головних напрямів державного управління є створення та підтримання функціонування ефективного механізму системи оподаткування. Система оподаткування є елементом державно-правового регулювання, яка спрямована на мобілізацію коштів з метою фінансування публічних витрат. Об'єктом адміністративно-правового регулювання виступає процес оподаткування, а основним завданням такого регулювання є реалізація ефективної фіскальної та податкової політики держави.

З метою забезпечення дотримання податкового законодавства транснаціональними корпораціями, які в процесі своєї діяльності застосовують трансфертне ціноутворення, держава повинна здійснювати постійний податковий контроль їх господарської діяльності. Останнє обумовлено тим, що рівень «податкових» надходжень залежить не тільки від того, які податки передбачені податковим законодавством України, а й від якості їх справляння. Від ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення залежить економічний добробут та безпека держави, тим більше, що в даному випадку у фокусі уваги перебувають платники податків, річний дохід яких від будь-якої діяльності перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий рік.

Центральну роль у здійсненні податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні відіграє адміністративна діяльність уповноважених державних органів. Регулювання податкових правовідносин належить до виключної компетенції держави в особі її уповноважених органів, оскільки дані правовідносини виникають, змінюються і припиняються на підставі норм податкового законодавства. З даного приводу ілюстрованим є висновок А. В. Головач, який вивчивши діяльність (відносини) суб'єктів податково-службових відносин,

зазначив, що вони складаються між працівниками органів податкової служби та платниками податків і характеризуються тим, що є адміністративно-правовими відносинами, оскільки регулюються нормами публічного права; на них не поширюється дія норм приватнотрудового права, а держава в особі податкових органів та громадяни-платники податків перебувають у взаємозалежності, встановленій законом [98, С. 23–24].

В. Б. Марченко пропонує визначати «адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків» як здійснюваний за допомогою системи адміністративно-правових засобів (юридичних норм, правовідносин, індивідуальних приписів тощо) результативний, нормативно-організуючий вплив на суспільні відносини у сфері справляння податків з метою забезпечення сплати коштів у формі обов'язкових платежів до бюджетної системи. У сукупності та взаємодії в процесі реалізації свого призначення адміністративно-правові засоби у сфері справляння податків утворюють адміністративно-правовий механізм регулювання сфери справляння податків або адміністративно-правовий механізм справляння податків. При цьому, порядок та особливості застосування адміністративно-правових засобів у сфері справляння податків вчений іменує поняттям «адміністративно-правового режиму регулювання сфери справляння податків», який покликаний забезпечувати функції управління у податковій сфері та сприяти досягненню мети і завдань сфери справляння податків, що пов'язані із мобілізацією до бюджетної системи обов'язкових платежів. Справляння податків постає окремою сферою регулювання адміністративного права. Предметну основу адміністративно-правового режиму у податковій сфері становлять відносини по справлянню податків, склад яких утворюють три основні групи: а) щодо виконання податкових зобов'язань платниками, включаючи облік об'єктів оподаткування, обчислення та сплату належних сум обов'язкових платежів; б) щодо адміністративного забезпечення цієї сплати з боку уповноважених органів, включаючи застосування примусових заходів; в) щодо оскарження актів і дій (бездіяльності) податкових (контролюючих) органів та їх посадових осіб [159, С. 71–72, С. 174].

Доречною також буде теза Р. Г. Неделіна про те, що адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування є одним з головних елементів ефективного функціонування податкової системи та економіки. Ефективність останніх обумовлюється повнотою виявлення джерел доходів з метою їх оподаткування та мінімізацією витрат щодо їх мобілізації та обов'язкової сплати. Метою ж адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування є виконання податкової політики держави, яка здійснюється стосовно всіх учасників правовідносин, урегульованих податковим законодавством [196, С. 2].

У контексті зазначеного доцільним також буде навести позицію А. П. Макаренка, який виокремлює завдання адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування, а саме: 1) закріпити податки як фіскальний засіб, за допомогою якого держава відбирає кошти у недержавних суб'єктів економіки, акумулює їх у державному та місцевих бюджетах; 2) забезпечити перерозподіл доходів, у результаті чого доходи одержують ті, хто їх не створює (всі працівники державного апарату й установ), а також ті верстви населення, які ще (або вже) не працюють (з різних причин), громадяни, які потребують допомоги, соціального захисту; 3) урегулювати вирівнювання циклічних коливань у сфері оподаткування (використання податкових пільг або скасування податків дозволяє державі стимулювати ті чи інші види виробництва, розвивати нові галузі); 4) упорядкувати диференціацію доходів і витрат населення [156, С. 330].

Вважаємо, що податкові відносини не можуть існувати без їх адміністративного регулювання зі сторони держави, а також без їх адміністрування органами державної влади. З даного приводу О. А. Ногіна вдало підкреслює, що існування власне податкових відносин без управлінського впливу на них зі сторони держави є неможливим [198, С. 24]. М. В. Кустова, в свою чергу, також звертає увагу, що відносини з обліку платників податків, проведенні контролюючими органами податкових перевірок мають чітко виражену адміністративно-правову природу, оскільки виникають у сфері управлінської, а точніше – контрольної діяльності

органів виконавчої влади й не мають безпосередньо грошово-розподільчого змісту [139, С. 13].

Ефективність податкової системи залежить від механізму владного управління нею зі сторони держави. Головним призначенням імперативного регулювання зі сторони держави є спонукання платників податків свідомо та самостійно виконувати обов'язки щодо сплати податків та зборів у порядку, визначеному податковим законодавством. Своєю суттю адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування являє собою нормативний вплив адміністративних та податкових норм на поведінку і діяльність платників податків з метою забезпечення своєчасності та повноти сплати податків і зборів до бюджетів. У даному випадку ПК України, врегульовуючи систему адміністрування податків та зборів, виступає джерелом адміністративного права України.

Важко не погодитись із тезою В. Б. Марченка про те, що відносини щодо справляння податків мають яскраво виражений державно-владний характер. Податкові, за змістом, правовідносини щодо справляння податків є адміністративно-правовими за формою побудови, за правовою природою, оскільки передбачають субординацію сторін, ґрунтуються на владному підпорядкуванні платника щодо держави. Держава зобов'язує законом платника сплатити податок та через свої уповноважені органи, наділені правом вимоги, забезпечує надходження обов'язкових платежів. Адміністративно-правові методи та засоби є провідними у сфері регулювання відносин щодо справляння податків. Владний вплив держави постає як двоєдиний, тобто, регулятивно-позитивний та правоохоронно-примусовий [159, С. 71].

Зосереджуючи увагу на податковому контролі, як об'єкті адміністративно-правового регулювання, потрібно також зазначити наукову позицію Є. О. Кочеріна, яка полягає в тому, що контроль є кінцевою стадією управлінського процесу, а також те, що розгляд контролю як заключної стадії управлінської діяльності дозволяє зіставити досягнуті результати з запланованими та є усталеною позицією в науковій літературі.

Контроль зводиться до порівняння фактичних результатів із установленими показниками й до прийняття в разі необхідності коригувальних заходів [133, С. 26]. М. С. Студенікіна в свою чергу зазначає, що якщо розглядати контроль як вид діяльності, то він є функцією управління, а якщо його розглядати стосовно кожного конкретно прийнятого рішення, то контроль можна назвати стадією управлінського циклу [271, С. 12].

Отже, податковий контроль трансфертного ціноутворення є невід'ємною складовою інституту адміністрування податків та зборів, який покликаний забезпечити ефективне надходження податків до бюджетної системи держави. На нашу думку, податковий контроль за своєю правовою природою, як і сам інститут адміністрування податків та зборів, є владно-управлінською діяльністю уповноважених державних органів, яка спрямована на забезпечення правомірності поведінки всіх платників податків. Відповідно, правовідносини у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення мають чітко виражений адміністративно-правовий характер – фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання, які використовують у внутрішньогрупових операціях трансфертні ціни, підлягає владному втручанням зі сторони держави.

Поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» на законодавчому рівні закріплено в пп. 14.1.1-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України, де визначено, що це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

З наведеного законодавчого визначення випливає, що саме управлінська діяльність уповноважених державних органів та їх посадових осіб, яка спрямована на керівництво

системою оподаткування, а також на реалізацію ефективної податкової політики держави, іменується «адмініструванням податків та зборів». Аналізуючи наведене визначення також приходимо до висновку, що об'єктом адміністрування податків та зборів є податкові правовідносини, які виникають між платниками податків та державними контролюючими органами щодо належності виконання податкових зобов'язань. При цьому, предметом адміністрування податків та зборів є сукупність рішень та процедур контролюючих органів, за допомогою яких держава досягає правомірності поведінки платників податків.

До речі зазначити, що сам термін «адміністрування» не є загальноживаним в правовій доктрині. В науці адміністративного та фінансового права існують різні погляди та позиції щодо визначення поняття «адміністрування податків та зборів». Так, З. С. Варналій, П. В. Мельник, Л. Л. Тарантул з даного приводу підкреслюють, що незважаючи на те, що саме слово «адміністрація» (як орган управління) або «адміністративний» (як управлінський інститут) досить широко використовується у правових науках, похідний іменник «адміністрування» є досить рідкісним і неоднозначним явищем у науковій літературі. Вважається, що українське слово «управління» повністю відповідає значенню слова «адміністрування», а відтак, особливої потреби в запозиченні іноземного слова немає. Отже, якщо «адміністрування» означає «управління», то податкове адміністрування має значити «управління у сфері оподаткування» [164, С. 235].

Поняття «адміністрування» походить від латинського «administrare» і означає «управляти», «виконувати» [80, С. 33]. У словниках наводяться різні підходи до визначення терміна «адміністрування». Наприклад, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В. Т. Бусела [92, С. 12–13], а також у словнику російської мови за редакцією Л. І. Скворцова [270, С. 21] поняття «адміністрування» визначається через управління або керування чим-небудь.

В економічній енциклопедії за редакцією С. В. Мочерного «адміністрування» визначається як управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження і яка властива командно-адміністративній системі [109, С. 15].

А. О. Селіванов розглядає поняття «адміністрування податків» у вузькому розумінні як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [268, С. 35–36]. Аналогічним є підхід Ю. Б. Іванова, Л. М. Кара та К. В. Петросянца, які розглядають «адміністрування податків» як процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань [75, С. 11].

На противагу наведеному підходу в правовій доктрині є позиція В. М. Мельника, який визначає «адміністрування податків» у широкому розумінні як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [161, С. 176; 162, С. 41]. Подібним є підхід П. К. Бечко, який вважає, що «адміністрування податків» – це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів [85, С. 126]. На думку М. Є. Верстової під податковим адмініструванням слід розуміти систему управління державою податковими відносинами, що включають здійснення податкового контролю та роботу з податковою заборгованістю надання інформаційних послуг платникам податків, а також притягнення до відповідальності за податкові правопорушення винних осіб, розгляд скарг на акти податкових органів дії (бездіяльність) їх посадових осіб та безпосереднє управління системою податкових органів [93, С. 50].

Резюмуючи вище викладене, в цілому у правовій доктрині сформувались вузький та широкий підходи до розуміння сутності «адміністрування податків та зборів». У вузькому розумінні під «адмініструванням податків та зборів» розуміють владну діяльність державних органів з примусового виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань. Широкий підхід передбачає розгляд «адміністрування податків та зборів» як загальну управлінську діяльність органів державної влади у сфері оподаткування.

Характеризуючи податковий контроль трансфертного ціноутворення як об'єкт адміністративно-правового регулювання варто зазначити позицію В. К. Колпакова, який пише, що важливим чинником щодо систематизації відносин, які регулюються адміністративним правом, є публічне адміністрування. Публічне адміністрування являє собою діяльність суб'єкта публічної адміністрації на виконання владних повноважень публічного змісту. Воно відбувається шляхом використання засобів управління, надання адміністративних послуг, участі у відносинах відповідальності суб'єктів публічної адміністрації, застосування заходів впливу за порушення правил, встановлених публічною адміністрацією [127, С. 102].

У контексті зазначеного вдалим також є висновок В. Б. Марченка, що податкове адміністрування за правовою природою є різновидом підзаконної адміністративної діяльності, реалізацією державної виконавчої влади уповноваженими суб'єктами у сфері справляння податків. Податкове адміністрування доцільно розуміти як функціональну, змістовну характеристику діяльності у сфері справляння податків органів державної податкової служби, інших контролюючих органів (податкових адміністраторів), яка спрямована на забезпечення виконання податкових зобов'язань, виражається у формі реалізації наданих законом спеціальних повноважень у даній сфері і змістовно охоплює організаційні, контрольні та правоохоронні функції у сфері справляння податків [159, С. 13].

Аналогічним є підхід В. І. Теремецького, який запропонував розглядати «адміністрування податків» як виконавчо-розпорядчу діяльність, що здійснюється податковими органами у межах встановленої компетенції, реалізується в законодавчо визначених формах і спрямовується на організацію застосування норм податкового законодавства, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податків і зборів, здійснення заходів, направлених на оптимізацію управлінських процесів, забезпечення виконання платниками податків покладених на них зобов'язань з метою ефективного функціонування всієї податкової системи [275, С. 27–28].

Наведені результати наукових позицій стверджують, що характерною особливістю правовідносин адміністрування податків та зборів є наявність публічно-владного елемента – рішення та процедури контролюючих органів, обов'язкові для платників податків. Адміністрування податків та зборів є проявом реалізації владними суб'єктами своїх управлінських функцій у сфері оподаткування. Таким чином, правовідносини у сфері адміністрування податків та зборів є адміністративними за своєю природою, хоча і регулюються ПК України. Такі правовідносини мають чітко виражений субординаційний характер і характеризуються нерівноправністю сторін, де платники податків зобов'язані підпорядковувати свою поведінку рішенням та процедурам контролюючих органів.

Погоджуємось із Є. В. Курінним у тому, що адміністративно-правові відносини мають високий ступінь інтеграції з відносинами інших управлінських галузей права, посідаючи основне місце на «владно-управлінському полі». Вони забезпечують повноцінне функціонування споріднених з ними суспільних відносин, що регулюються нормами фінансового, земельного, екологічного, господарчого, податкового та інших галузей права [138, С. 60–61]. На нашу думку, адміністративно-правові відносини у сфері адміністрування податків та зборів покликані забезпечити існування ефективної податкової системи держави.

При сплаті податків та зборів платники податків не можуть діяти добровільно, оскільки їх податкові обов'язки чітко визначені на законодавчому рівні. Уповноважені державні органи здійснюють адміністративне управління системою оподаткування і контролюють виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Адміністративно-правове регулювання правовідносин у сфері адміністрування податків та зборів розпочинається на етапі централізованого обліку всіх платників податків, що є передумовою здійснення податкового контролю за правильністю розрахунку і своєчасністю сплати податків та зборів. Метою постановки на облік є накопичення інформації про платників податків, яка є необхідною для здійснення податкового контролю. Моментом закінчення адміністративно-правового регулювання даних правовідносин можна зазначити завершення проведення уповноваженими контролюючими органами податкового контролю шляхом оформлення підсумкового документа. З метою забезпечення належного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань уповноважені державні органи можуть застосувати примусові заходи, визначені законодавством. За допомогою примусових заходів податкові контролюючі органи втручаються в хід виконання податкових зобов'язань платниками податків. Тобто держава в особі контролюючих органів здійснює податковий контроль за правомірністю поведінки платників податків.

Вважаємо, що податковий контроль трансфертного ціноутворення є однією із форм здійснення адміністрування податків і зборів, яка реалізується відповідними контролюючими органами. Даний вид державного контролю покликаний забезпечити відповідність поведінки усіх платників податків податковому законодавству України. Приєднуємось до вчених, які стверджують, що зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її ефективного розвитку [163, С. 236–237].

Поняття «податкового контролю» на законодавчому рівні закріплено в п. 61.1 ст. 61 ПК України, де визначено, це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Незважаючи на наведене законодавче визначення в доктрині адміністративного та фінансового права зустрічаємо різні підходи до розуміння поняття «податковий контроль». Наведемо найбільш поширені (домінуючі) підходи у визначенні даного поняття.

М. П. Кучерявенко розглядає «податковий контроль» як спеціальний державний контроль, що являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб щодо перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові обов'язки або забезпечують їх виконання [143, С. 245]. Н. Ю. Пришва під «податковим контролем» розуміє сукупність дій повноважних контролюючих органів щодо нагляду за виконанням податкових зобов'язань суб'єктами податкових правовідносин та за дотриманням ними норм податкового законодавства [217, С. 109].

Найбільш повним вбачається підхід П. Ю. Буряка, який визначив «податковий контроль» як діяльність посадових осіб органів державної податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [209, С. 28].

Усі вище наведені доктринальні позиції дозволяють нам розглядати податковий контроль трансфертного ціноутворення як адміністративно-правову діяльність уповноважених

контролюючих органів, що являє собою управлінський вплив держави на процес оподаткування господарських операцій, в яких платники податків використовують трансфертні ціни. Кінцевою метою такого контролю є забезпечення належного нарахування податкових зобов'язань афілійованими групами компаній по всім контрольованим операціям. Тобто податковий контроль трансфертного ціноутворення спрямований на недопущення штучного розмивання афілійованими компаніями бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування.

До предмета адміністративно-правового регулювання пропонуємо віднести такі суспільні відносини у сфері здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, а саме: 1) встановлення правил трансфертного ціноутворення, які своєю суттю – імперативні вимоги держави до методології визначення платниками податків цін у контрольованих операціях; 2) регламентація державного управління у сфері податкових відносин, які виникають у зв'язку із застосуванням платниками податків інструментів трансфертного ціноутворення в процесі здійснення своєї господарської діяльності; 3) визначення адміністративно-правового статусу державних органів у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення, з однієї сторони, а також адміністративно-правового статусу платників податків, з іншої; 4) регламентація процедур здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення; 5) регламентація порядку застосування заходів державного впливу контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення; 6) регламентація порядку застосування видів та форм відповідальності за порушення платниками податків правил трансфертного ціноутворення.

І. С. Луценко, А. В. Хомутенко та В. П. Хомутенко зазначають, що у системі адміністрування податків, зборів і платежів податковий контроль здійснюється в процесі: 1) ведення обліку платників податків; 2) ведення оперативного обліку надходжень податків, зборів та митних платежів; 3) адміністрування системи приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності; 4) визначення податкового

та/або грошового зобов'язання платників податків, зборів та платежів; 5) проведення перевірок і звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (податкові органи та митні органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин); 6) адміністрування податкового боргу платника податку [291, С. 166–167].

Вважаємо, що адміністративно-правове регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні здійснюється на кожному із етапів адміністрування податків та зборів. У цілому даний вид контролю спрямований на захист публічного інтересу – наповнення державного та місцевого бюджетів, що є необхідним для виконання соціально значущих функцій. Необхідність податкового контролю трансфертного ціноутворення обумовлюється можливістю платників податків штучно перерозподіляти прибутки і видатки своїх афілійованих компаній, що впливає на розмір бази оподаткування таких компаній. В кінцевому результаті існуючі інструменти трансфертного ціноутворення дозволяють транснаціональній корпорації розмивати базу оподаткування компаній, які розташовані в державах з високими ставками податків, і переводити прибуток компаніям, які розташовані у низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах.

Характеризуючи податковий контроль трансфертного ціноутворення як об'єкт адміністративно-правового регулювання слід зазначити, що основними завданнями контрольно-перевірочної роботи податкових органів є: 1) примусове розширення бази оподаткування платників податків у випадку відхилення ними від принципу «витягнутої руки»; 2) виявлення, прискання та попередження порушень податкового законодавства транснаціональними корпораціями або афілійованими групами осіб на внутрішньому ринку; 3) викорінення «тіньових» схем ухилення від оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення; 3) скорочення кількості великих платників податків, які ухиляються від оподаткування.

Для цього працівники податкових органів повинні досконало знати схеми роботи підприємств, що перевіряються, контролювати діяльність посередників і запобігати вилученню коштів з бюджету [266, С. 107].

Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні є самостійним видом державного контролю, який являє собою цілісну систему адміністративно-правових засобів контролюючих органів, спрямованих на забезпечення належного виконання податкових зобов'язань платниками податків, які в своїй господарській діяльності використовують інструменти трансфертного ціноутворення. Даний вид контролю є особливою державно-правовою сферою діяльності контролюючих органів. Адміністративно-правовий характер податкового контролю трансфертного ціноутворення полягає в особливому поєднанні адміністративно-правових засобів регулювання, в основі яких лежить імперативний метод.

Передумовою ефективного податкового контролю трансфертного ціноутворення є збір інформації про платника податків. На даному етапі контролюючі органи здійснюють вивчення господарської діяльності платника податків, видів його діяльності, виявлення афілійованих компаній або ж компаній, в операціях з якими використовується трансфертне ціноутворення, встановлення контрольованих операцій. При проведенні аналізу контрольованих операцій беруться до уваги такі фактори, як сектор економіки, економічно значущі характеристики сфери діяльності, рівень конкуренції, регулятивні фактори та інші елементи, які можуть істотно вплинути на платника податків та його середовище. Враховуючи те, що суб'єкти господарювання здійснюють свою діяльність в різних сферах бізнесу, то в кожному конкретному випадку аналіз контрольованих операцій є унікальним для різних платників податків.

На нашу думку, система адміністративно-правового регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні включає в себе порядок визначення цін для

цілей оподаткування в зовнішньоекономічних операціях із пов'язаними особами. Платники податків не можуть на власний розсуд встановлювати ціни у внутрішньогосподарських операціях із афілійованими компаніями. Для запобігання використанню трансфертних цін з метою розмивання бази оподаткування та зменшення податкового навантаження контролюючі органи покликані здійснювати коригування податкових зобов'язань платника податків відповідно до принципу «витагнутої руки».

Слід зазначити, що з огляду на те, що на практиці дуже часто важко знайти дві угоди, умови укладення яких повністю співпадають, то досконале порівняння часто є неможливим. Відповідно, необхідним є використання контролюючими органами зваженого та практичного підходу для встановлення ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями. При визначенні обґрунтованого ступеня зіставності за наявності суттєвих відмінностей між операціями із трансфертними цінами та операціями із ринковими цінами на вільному ринку контролюючим органам потрібно здійснювати коригування для уникнення їх впливу на базу оподаткування.

Вважаємо за необхідне також підкреслити, що в даному випадку мають місце широкі дискреційні повноваження контролюючих податкових органів, що, як відомо, не завжди характеризується об'єктивністю. Сам факт наявності в контролюючих органів альтернативи при здійсненні перевірки контрольованих операцій дає всі підстави стверджувати, що податковий контроль трансфертного ціноутворення в багатьох випадках може мати суб'єктивний характер, що є полем для корупції та можливістю штучного обходу податкового законодавства. На нашу думку, повністю уникнути дискреційних повноважень контролюючих органів не є можливим, оскільки ціноутворення може визначатись за допомогою різних методів. З огляду на те, що трансфертне ціноутворення не є точною наукою, то і податковий контроль трансфертного ціноутворення характеризується високим ступенем суб'єктивності працівників контролюючих органів.

Доводячи наявність широкої дискреційності повноважень контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення слід констатувати, що перевірка цін у контрольованих операціях є досить складним і об'ємним процесом, який перебуває на межі бухгалтерського, фінансового, економічного аналізу, а також передбачає здійснення аналізу ринку зіставних операцій. Складність здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення підсилюється також тим, що в законодавстві немає застережень стосовно необхідності коригувань відносно конкретної операції. Тобто у кожному індивідуальному випадку повинні визначатися ключові фактори, які мають суттєвий вплив на ціну товарів (робіт, послуг) або на прибуток платника податків. Також слід підкреслити, що трансфертне ціноутворення суттєво диференціюється залежно від сектору економіки, конкретного предмета, проміжку часу, ринку збуту тощо.

У будь-якому випадку комерційні та фінансові умови аналогічних операцій між не пов'язаними особами можуть бути визнані контролюючими органами зіставними тільки за умови, що відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операцій або ж можуть бути усунені шляхом коригування умов (результатів) зіставних чи контрольованих операцій. При цьому варто брати до уваги, що на різних ринках можуть бути різні ціни, що відповідають принципу «витягнутої руки» навіть щодо операцій з аналогічними товарами (роботами, послугами). Враховуючи це, для об'єктивного зіставлення потрібно щоб ринки, на яких незалежні та пов'язані особи здійснюють свою діяльність, не мали відмінностей, які суттєво впливають на ціну.

Таким чином, під адміністративним розсудом суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні пропонуємо визначати передбачену нормами права ступінь свободи контролюючих органів при розгляді індивідуальної конкретної справи самостійно приймати рішення – чи відповідають контрольовані операції платників податків принципу «витягнутої руки», враховуючи при цьому положення

податкового законодавства, вимоги добросовісності, справедливості та доцільності. На нашу думку, без наявності адміністративного розсуду контролюючі органи не зможуть здійснювати об'єктивну та справедливую оцінку податкових зобов'язань платників податків.

З огляду на проведені дослідження варто підкреслити ключові адміністративно-правові заходи контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, а саме:

- 1) перевірка дотримання платниками податків вимог щодо трансфертного ціноутворення – перевіряється відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» шляхом моніторингу контрольованих операцій та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування та сплати податків під час здійснення ними таких операцій;
- 2) перевірка дотримання платниками податків вимог щодо звітності з трансфертного ціноутворення – перевіряється належність подання щорічного звіту про контрольовані операції, а також детальної документації з трансфертного ціноутворення по окремим операціям за запитом контролюючих органів;
- 3) перевірка законності здійснюваної платниками податків фінансово-господарської операції – досліджуються договірні умови контрольованих операцій, зокрема, предмет (найменування, номенклатура, асортимент), ціна, умови платежів, умови постачання та приймання товарів (робіт, послуг), строки і місце фактичної передачі товару (робіт, послуг);
- 4) запобігання податковим правопорушенням та їх усунення, виявлення і притягнення винних осіб до відповідальності.

Завдяки проведеному аналізу можна стверджувати, що окремим напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні має стати підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС України. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації працівників територіальних

органів ДПС України, на які припадає частка роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

З даного 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, викликає сумніви щодо належного рівня фахової підготовки податкових інспекторів у сфері трансфертного ціноутворення в усіх регіонах України [200, С. 90]. Об'єктивні реалії показують, що центральний апарат ДПС України не може самостійно охопити абсолютно всі господарські операції з трансфертного ціноутворення в державі. Основний тягар здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні лежить саме на територіальних органах ДПС України.

Основна проблема низької кваліфікації кадрів ДПС України полягає в тому, що з усіх видів податкових відносин саме трансфертне ціноутворення платників податків є найскладнішим предметом податкового контролю. Останнє обумовлено в першу чергу тим, що оцінка трансфертного ціноутворення є найбільш суб'єктивною з усіх інших можливих податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу. Іншою причиною низької кваліфікації кадрів ДПС України є те, що в Україні до 1 вересня 2013 року взагалі не існувало правил трансфертного ціноутворення і даний 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 даних державах Податкові служби постійно публікують і оновлюють на своїх веб-порталах посібники щодо правил

трансфертного ціноутворення та чіткого алгоритму їх застосування. Дані матеріали активно використовуються не тільки в практичній діяльності контролюючих податкових і судових органів, а й в діяльності платників податків. Крім цього, на сайтах Податкових служб США та Великобританії публікується комплекс останніх рекомендацій ОЕСР року 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, які безпосередньо здійснюють податковий контроль трансфертного ціноутворення. Наголосимо, що даний вид контролю є надзвичайно важливим і чутливим для держави, оскільки він стосується платників податків, річний дохід яких перевищує 150 мільйонів гривень за звітний рік і які здійснювали протягом звітного року ризикові для держави операції. Тобто мова іде про контроль платників податків, які за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення можуть уникати сплати податків в особливо великих розмірах і, цим самим, спричиняти колосальні збитки для бюджетної системи України. Державі потрібно суттєво переглянути підходи до оплати праці працівників ДПС України. Крім цього, задля 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.

1.3. Еволюція офшорних механізмів у зовнішньоекономічній діяльності

Протягом останніх десятиліть у світовому економічному просторі відбулись настільки суттєві зміни, що системи національного та міжнародного оподаткування потребують докорінного перегляду. Виникнення транснаціональних корпорацій та інтернаціоналізація їх економічної діяльності призвели до розширення практики використання транснаціональними корпораціями «податкових гаваней (сховищ)», агресивного податкового планування, реструктуризації моделей бізнесу, що кінцевою своєю метою має розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. Через інструменти трансфертного ціноутворення багато держав світу несуть величезні збитки у вигляді недоотриманих податкових платежів.

Окреслена проблема актуалізується тим, що при трансфертному ціноутворенні, як правило, задіяно декілька податкових юрисдикцій, і окремо взята держава не може самотійно виявити та розкрити факт уникнення резидента від оподаткування. З метою реагування на вище зазначені фактори Україна також стала на шлях протидії розмиванню (заниженню) платниками податків бази оподаткування і передачі прибутку іншим пов'язаним особам, які сплачують менший податок на прибуток. Успішне запровадження положень ПК України щодо трансфертного ціноутворення є не просто одним із перспективних напрямів наповнення бюджетної системи України – це життєво необхідний для держави крок щодо забезпечення політичної та економічної безпеки.

Для України інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення є порівняно новим, оскільки державне регулювання даного інституту було впроваджено тільки 1 вересня 2013 року [224]. З часу впровадження положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення підлягали постійному політичному та суспільному обговоренню.

За короткий час свого існування державне регулювання трансфертного ціноутворення зазнало численних змін і не перестає бути предметом для політичних дискусій та подальших реформувань.

З огляду на зазначене актуальним є питання становлення та розвитку податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. В рамках нашого дослідження потрібно поетапно дослідити еволюцію ключових змін державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. При цьому слід прослідкувати логіку законодавця, після внесення ним чергових змін до податкового законодавства про трансфертне ціноутворення. Проведений аналіз наявної на сьогодні літератури дає можливість нам стверджувати, що окреслені питання досліджені фрагментарно та потребують якісної систематизації.

Перед тим, як перейти до аналізу причин виникнення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, необхідно дослідити зародження даного інституту в світі. Вважається, що вперше державне регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення виникло в США ще у 1917 році [115, С. 146–147], коли Податкову службу США було уповноважено донараховувати податкові зобов'язання афілійованій групі компаній, які знаходяться в різних податкових юрисдикціях, якщо це обумовлено об'єктивною потребою «справедливо визначити інвестиційний капітал або оподатковуваний прибуток» [74]. Вже в той час, в період Першої світової війни, у США виникла гостра потреба у введенні подібних адміністративних заходів зі сторони держави.

США стала першою державою у світі, в якій на рівні Конгресу ще в 1917 році почали цілеспрямовано розробляти податкове законодавство, яке б не дозволило транснаціональним корпораціям уникати оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Так, 3 жовтня 1917 року в умовах Першої світової війни, через шість місяців після того, як США оголосила війну Німеччині і взяла в ній безпосередню

участь, Конгресом США був прийнятий закон «Про доходи для військових потреб» (War Revenue Act). Даний Закон вперше в історії дозволив Податковій службі США донараховувати податкові зобов'язання афілійованій групі компаній, які знаходяться в різних податкових юрисдикціях, якщо це обумовлено об'єктивною потребою «справедливо визначити інвестиційний капітал або оподатковуваний прибуток» [74]. Після цього питання трансфертного ціноутворення завжди було в центрі уваги Конгресу США, який ціленаправлено працював над посиленням податкового контролю операцій пов'язаних осіб.

У 1921 році авторитетний конгресмен Х'юлі Вілліс Четмен (Hawley Willis Chatman) виступив з публічною промовою про те, що з метою уникнення високих ставок податків США материнські компанії зменшують свій прибуток шляхом його перенесення на іноземні дочірні компанії [10]. У зв'язку з цим 23 листопада 1921 року Конгресом США був прийнятий новий Закон про податки (Revenue Act), яким було чітко закріплено право Податкової служби США розслідувати операції між пов'язаними особами і, при необхідності, донараховувати податкові зобов'язання [59]. Як вбачається із проведеного аналізу, всі подальші акти податкового законодавства США продовжували вдосконалювати дану ідею.

У 1928 році в Податковий кодекс США (Internal Revenue Act) були внесені зміни, які дозволили контролюючим органам здійснювати коригування бази оподаткування (перерозподіл прибутку) пов'язаних сторін в обсязі, необхідному для запобігання уникненню сплати податків і забезпечення справедливого відображення доходу, що ґрунтується на дійсних показниках фінансово-економічної діяльності. Надалі податкове законодавство США розвивалось у векторі посилення податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також розширення адміністративних повноважень контролюючих органів визначати «справедливий оподатковуваний дохід» («true taxable income») пов'язаних осіб [58, С. 3].

Починаючи з 1935 року в основу всієї концепції податкового контролю трансфертного ціноутворення США покладено принцип «витягнутої руки» як основоположний стандарт при визначенні та оцінці допустимості цін між пов'язаними сторонами – стандарт, який повинен застосовуватися в кожному випадку, являє собою ситуацію, в якій неконтрольований платник податків укладає угоди на відстані «витягнутої руки» з іншим неконтрольованим платником податків [28, С. 13].

У 1961 році після обрання Дж. Ф. Кеннеді президентом США адміністрація Білого дому офіційно заявила про серйозні ризики для національної економіки, пов'язані із штучним скороченням американськими транснаціональними корпораціями своїх податкових зобов'язань перед США за рахунок використання ними контрольованих іноземних компаній. У зв'язку з цим Міністерство фінансів США ініціювало питання щодо термінового внесення змін до податкового законодавства, виходячи з того, що ст. 482 Податкового кодексу США далеко не забезпечувала ефективного захисту бази оподаткування платників податків США, зокрема, в частині розподілу доходів з іноземними афілійованими особами. Спільний дорадчий комітет Палати представників і Сенату, в свою чергу, рекомендував Міністерству фінансів вивчити можливість розробки та опублікування спеціальних правил відповідно до ст. 482 Податкового кодексу США, які б забезпечили додаткові керівні принципи і формули розподілу доходів і витрат у випадках залучення іноземних інвестицій [65, С. 1572].

У результаті, Міністерство фінансів США для ефективного застосування вимог ст. 482 Податкового кодексу США розробило та опублікувало в 1968 році додаткові Правила щодо державного контролю трансфертного ціноутворення [64, С. 3]. По суті, дані Правила являли собою законодавче розширення ст. 482 Податкового кодексу США. Правила підтвердили принцип «витягнутої руки», як основу для аналізу і оцінки трансфертного ціноутворення та коригувань між пов'язаними

особами, а також створили основу щодо порядку здійснення конкретних внутрішньогрупових операцій, зокрема, надання послуг, ліцензування та продажу матеріальних і нематеріальних активів.

Слід зазначити, що правила трансфертного ціноутворення США поширюються на суб'єктів господарювання, які є пов'язаними незалежно від характеру контролю кінцевих бенефіціарних власників (контролерів), тобто незалежно від того, має місце юридичний чи фактичний контроль. Податковий контроль трансфертного ціноутворення у США поширюється на категорію правочинів між пов'язаними особами, незалежно від їх мотивів та намірів. Ключовим правилом ст. 482 Податкового кодексу США є те, що Податкова служба США (Internal Revenue Service) має право самостійно перерозподіляти доходи, витрати, кредити або дотації серед членів контрольованої групи суб'єктів господарювання з метою забезпечення прозорого доходу та запобіганню уникнення сплати податків [17]. Сам механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення у США побудований на принципі «витягнутої руки», який дає можливість Податковій службі США відкоригувати дохід платника податків та зробити його таким, яким би він був при господарських операціях між непов'язаними особами.

Впровадження, а також подальше посилення податкового контролю трансфертного ціноутворення в США викликало обговорення даного питання на міжнародній політичній арені. ОЕСР стала тією авторитетною міжнародною організацією, яка найбільш активно почала працювати у векторі боротьби із розмиванням бази оподаткування транснаціональними корпораціями за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення.

Вперше на міжнародному рівні засади державного регулювання трансфертного ціноутворення були закріплені в Модельній конвенції ОЕСР про податок на доходи і капітал (Model Tax Convention on Income and on Capital) 1963 року [34]. Згодом, 21 червня 1976 року ОЕСР прийняла Декларацію про міжнародні інвестиції та багатонаціональні підприємства (Declaration and Decisions on International Investment and

Multinational Enterprises) [32], додатком до якої стали Керівні принципи для багатонаціональних підприємств. У зазначених Керівних принципах транснаціональним корпораціям було рекомендовано не допускати в своїй практиці штучного розмивання бази оподаткування за допомогою трансфертного ціноутворення.

Міжнародним документом рекомендаційного характеру, в якому детально визначаються основні засади державного регулювання трансфертного ціноутворення в системі міжнародного оподаткування, стали керівні роз'яснення ОЕСР 1979 року – Звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства» [29]. У даному документі увага акцентована на маніпулюванні багатьма транснаціональними компаніями так званими «договірними цінами» з метою обходу податкового законодавства країн.

Варто підкреслити, що Модельна конвенція ОЕСР про податок на доходи і капітал 1963 року, а також Звіт ОЕСР 1979 року більшою мірою побудовані на положеннях про здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням чинної на той момент редакції ст. 482 Податкового кодексу США (Internal Revenue Code). Тобто можна вести мову про те, що концепція податкового контролю трансфертного ціноутворення вперше була розроблена та започаткована у США, а згодом – закріплена на міжнародному рівні у рекомендаційних документах ОЕСР.

У 1995 році ОЕСР прийняла Настанови про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій [30]. Дані Настанови стали основним рекомендаційно-методичним документом у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення, положення якого враховувались у законодавстві різних країн світу, включаючи ті, які не були учасниками ОЕСР.

Згодом, Звіт «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» 1979 року, а також Настанови про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових

адміністрацій 1995 року були переглянуті та суттєво доопрацьовані ОЕСР у 2010 році. Так, зміни та доповнення до Настанов ОЕСР було прийнято Комітетом з фінансових питань 22 червня 2010 року та схвалено Радою ОЕСР 22 липня 2010 року [31].

10 липня 2017 року ОЕСР знову оприлюднила доопрацьовану редакцію Настанов про трансфертне ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій, які на сьогодні є останньою редакцією [52]. Варто констатувати, що ОЕСР разом з країнами G20 продовжує активну роботу в напрямі вдосконалення рекомендацій щодо впровадження всіма країнами світу ефективного механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення.

З метою подальшого розвитку ефективного державного регулювання трансфертного ціноутворення 12 лютого 2013 року ОЕСР за дорученням міністрів фінансів країн G20 розробила і опублікувала звіт «Про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування» (План BEPS) [190, С. 23]. Даним документом передбачалася уніфікація форм податкової звітності, відображення податкових надходжень від різних юрисдикцій, обмеження щодо застосування податкових пільг, посилення регулювання трансфертного ціноутворення. Також було запропоновано розробити правила трансфертного ціноутворення стосовно угод із надання фінансових гарантій, гарантій виконання угоди, деривативів, венчурного фінансування та договорів страхування. В рамках Плану BEPS планується доповнити правила, що регулюють трансфертне ціноутворення, положеннями, які протидіють розмиванню бази оподаткування за допомогою передавання нематеріальних активів афілійованим особам, які знаходяться в низькоподаткових юрисдикціях [137].

В Україні механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений тільки 1 вересня 2013 року. Варто підкреслити, що з моменту впровадження і до моменту подання тексту цієї монографії до друку положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних

змін і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій [219, 220, 223–226, 255].

З огляду на те, що питання трансфертного ціноутворення є дуже чутливим для великого бізнесу, то його врегулювання зі сторони держави є надзвичайно заполітизованим. Науковий інтерес становить дослідження динаміки і вектору реформування правил трансфертного ціноутворення в Україні за період з моменту їх прийняття і до моменту подання тексту цієї монографії до друку. В ході дослідження зосередимо увагу на ключових напрямках реформування податкового законодавства України, а також логіці законодавця під час здійснення реформ щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Першим етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII [224] (далі – Закон №408-VII від 04.07.2013).

Варто констатувати, що основною метою даного Закону було впровадження в національне законодавство України податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, а також протидія виведенню резидентами України свого прибутку в низькоподаткові юрисдикції або офшорні зони. Даним Законом вперше в історії України було введено поняття «трансфертного ціноутворення», «податкового контролю трансфертного ціноутворення», а також визначено перелік «контрольованих операцій», які підлягають обов'язковій перевірці на предмет правильності нарахування платниками податків своїх податкових зобов'язань. Внесені зміни впровадили в податкове законодавство України правила трансфертного ціноутворення, які врегулювали порядок визначення платниками податків цін в контрольованих операціях, що, в свою чергу, впливало на розмір бази оподаткування податку на прибуток, а також податку на додану вартість.

Вважаємо за необхідне підкреслити, що з моменту впровадження механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні був побудованим на принципі «витягнутої руки», хоча прямо про це в Законі № 408-VII від 04.07.2013 ще не йшлося і сам термін «витягнута рука» на той момент не використовувався. Так, в пп. 39.2.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України зазначалось, що для визначення обсягу отриманих доходів та/або понесених витрат під час здійснення контрольованої операції платники податків і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, проводять зіставлення такої контрольованої операції з іншими операціями, сторони яких не є пов'язаними особами.

Базове поняття «податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» було визначено в пп. 39.1.1 п. 39.1 ст. 39 ПК України як коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами. З даного визначення випливає, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає застосування контролюючим органом системи заходів щодо встановлення відповідності цін в операціях між пов'язаними особами рівню ринкових цін.

Акцентуємо увагу, на початку впровадження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні законодавцем в п. 39.7 ст. 39 ПК України було визначено, що норми ст. 39 застосовуються під час визначення бази оподаткування у контрольованих операціях для цілей розділу III (податок на прибуток підприємств) і розділу V (податок на додану вартість) ПК України. В пп. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 ПК України деталізувалося, що визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами, встановленими пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість.

Тобто на початковому етапі впровадження правила трансфертного ціноутворення застосовувались з метою правильного визначення платниками податку бази оподаткування податку на прибуток підприємств, а також податку на додану вартість. Доречним буде зазначити, що згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні можуть бути не тільки юридичні особи, а й фізичні особи-підприємці [246]. Проте наведена Законом № 408-VII від 04.07.2013 редакція правил трансфертного ціноутворення не застосовувалась до визначення бази оподаткування податку на доходи фізичних осіб. У подальшому законодавцем так і не було врегульовано даного питання. Вважаємо, що дана прогалина може використовуватись платниками податків з метою штучного уникнення від поширення на них правил трансфертного ціноутворення.

Ключовим аспектом впровадження податкового контролю трансфертного ціноутворення стало визначення об'єкта такого контролю, тобто тих господарських операцій платників податків, які вважаються підозрілими і в яких останніми може бути здійснено розмивання бази оподаткування. Для ідентифікації таких операцій, з-поміж інших, законодавець вводить термін «контрольовані операції».

У пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України були визначені такі критерії контрольованих операцій:

- 1) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;
- 2) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-резидентами, які:
 - задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;
 - застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

- сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього кодексу, станом на початок податкового (звітного) року;
 - не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;
- 3) господарські операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсотків нижче, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсотків нижчою, ніж в Україні. Перелік таких держав (територій) затверджується КМУ.

При цьому, зазначені господарські операції визнавалися контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнювала або перевищувала 50 мільйонів гривень (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік (пп. 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39 ПК України). В контексті цього варто зазначити, що така модель визначення контрольованих операцій була не зовсім ефективною, оскільки платникам податків для уникнення податкового контролю трансфертного ціноутворення достатньо було штучно зменшити суми господарських операцій з одним контрагентом менше 50 мільйонів гривень на рік.

Також уваги потребує перелік держав (територій), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсотків нижча, ніж в Україні. Як було зазначено, перелік таких держав (територій) затверджувався КМУ. Проблема полягає в тому, що Кабінет Міністрів України далеко не завжди затверджував вичерпний перелік низькоподаткових юрисдикцій. Результатом такого законодавчого формулювання стало те, що платники податків у своїй діяльності могли використовувати ті податкові юрисдикції, які не містились в затверджених Кабінетом Міністрів України

офіційних переліках. Формально такі господарські операції не були контрольованими і не підпадали під податковий контроль трансфертного ціноутворення.

Як вбачається із аналізу Закону № 408-VII від 04.07.2013 КМУ в сфері державного регулювання трансфертного ціноутворення був уповноважений на:

- 1) затвердження порядку розрахунку та застосування ринкового діапазону цін та ринкового діапазону рентабельності (пп. 39.3.2.4 п. 39.3 ст.39 ПК України);
- 2) затвердження переліку держав (територій), в яких ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні (пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України);
- 3) встановлення переліку «офіційно визнаних джерел інформації про ринкові ціни», які використовуються під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (пп. 39.5.3.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України);
- 4) встановлення порядку і процедури укладення між платниками податків і контролюючими органами договорів про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях (пп. 39.6.2.4 п. 39.6 ст. 39 ПК України).

У даному випадку цілком погоджуємось із зауваженням Головного юридичного управління ВРУ, що КМУ фактично були надані повноваження на унормування відносин, які пов'язані з визначенням окремих елементів податків. Такими елементами, як встановлено статтею 7 ПК України, зокрема, є база оподаткування, порядок обчислення податку, порядок подання звітності тощо. Виходячи з конституційно визначених повноважень Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України у сфері оподаткування право встановлювати елементи оподаткування належить саме до законодавчих повноважень Верховної Ради України. Права делегування законодавчої функції парламентом іншому органу влади Конституцією України не передбачено (підпункт 3.3 пункту 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 9 жовтня 2008 року № 22-рп/2008) [116, С. 2–3].

З огляду на те, що Закон № 408-VII від 04.07.2013 вступив в силу 1 вересня 2013 року і з цієї дати почали застосовуватись правила трансфертного ціноутворення, у платників податків виникли проблеми щодо їх практичного застосування. Так, відповідно до ст. 39.4 ПК України для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворення звітним періодом є календарний рік. Проблема полягала в тому, що стаття 39 була введена в дію посеред року, а саме 1 вересня 2013 року. Зазначене унеможливило достовірно подати до 1 травня 2014 року звіт про контрольовані операції, що призвело б до необґрунтованого застосування податковими органами штрафів за неподання звіту про контрольовані операції.

У зв'язку з цим з метою уточнення звітного періоду при застосуванні норм щодо трансфертного ціноутворення ВРУ був прийнятий Закон «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення» від 13.05.2014 № 1260-VII [221].

У результаті підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України було доповнено пунктом 24, в якому встановлювалось, що у 2014 році звіт про контрольовані операції за період з 1 вересня по 31 грудня 2013 року подається до 1 жовтня 2014 року. Даним Законом також були суттєво пом'якшені штрафні санкції за помилки, допущені при розрахунку грошових зобов'язань відповідно до норм статті 39 цього Кодексу за період з 1 вересня 2013 року по 31 грудня 2014 року. Фактично прийняття Закону № 1260-VII від 13.05.2014 усувало конфлікт інтересів між платниками податків та контролюючими органами щодо застосування статті 39 ПК України.

Другим етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28.12.2014 № 72-VIII [226] (далі – Закон № 72-VIII від 28.12.2014).

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

У новій редакції ст. 39 ПК України поняття «звичайної ціни» замінюється поняттям «умови, що відповідають принципу «витягнутої руки». Зазначене поняття є значно ширшим, оскільки дає змогу (або вимагає) враховувати не лише ціну операції, а й інші фінансові та комерційні умови, за яких провадиться господарська операція та які впливають на обсяг оподаткованого прибутку платника. Наступною важливою новелою Закону № 72-VIII від 28.12.2014 стала суттєва зміна підходу до визначення критеріїв контрольованих операцій. В пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України контрольованими були визначені операції, а саме:

- 1) господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;
- 2) господарські операції з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів;
- 3) однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яку включено до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України;

4) сукупність операцій між пов'язаними особами із залученням посередників, які не є пов'язаними з ними особами, не виконують у цих операціях істотних функцій, не використовують істотних активів та не несуть істотних ризиків.

При цьому, зазначені господарські операції визнаються контрольованими за умови, що одночасно виконуються такі умови:

- 1) загальний обсяг доходу платника податків та/або його пов'язаних осіб від усіх видів діяльності, що враховується під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, перевищує 20 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) календарний рік;
- 2) обсяг групи таких господарських операцій платника податків та/або його пов'язаних осіб з одним контрагентом перевищує 1 мільйон гривень (без урахування податку на додану вартість) або 3 відсотка доходу, що враховується під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, платника податків за відповідний податковий (звітний) рік (пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України).

Варто підкреслити, що законодавцем була змінена «матриця контрольованих цін», яка складається з суб'єктного та вартісного критеріїв. Суб'єктний критерій полягає у визначенні законодавцем чіткого переліку осіб, між якими вчиняються господарські операції. Вартісний критерій складається із двох обов'язкових елементів: 1) річний обсяг доходу платника податків; 2) загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом за відповідний календарний рік. Відсутність будь-якого з цих елементів виключає віднесення господарських операцій до контрольованих.

Досліджуючи вище наведені Законом № 72-VIII від 28.12.2014 зміни підкреслимо, що, по-перше, законодавець виключив з-під податкового контролю трансфертного ціноутворення операції між резидентами. Тобто на господарські операції між резидентами України, які укладаються на внутрішньому ринку, не поширюються правила трансфертного ціноутворення. По-друге, законодавець, окрім загальної суми

здійснених операцій платника податків з одним контрагентом за відповідний календарний рік, до вартісного критерію контрольованих операцій також додав річний дохід платника податків, що закономірно розширило коло платників податків, на яких поширюватиметься вимога щодо застосування механізму трансфертного ціноутворення. Таким чином, в результаті прийняття Закону № 72-VIII від 28.12.2014 до контрольованих операцій було віднесено виключно зовнішньоекономічні операції платників податків. Водночас, перелік випадків, за яких такі операції підпадають під контроль трансфертного ціноутворення, був суттєво розширений.

Прогресивним вважаємо віднесення законодавцем до контрольованих операцій також тих операцій, які вчиняються афілійованими особами через комісіонерів-нерезидентів або із залученням посередників, які не є пов'язаними з ними особами, не виконують у цих операціях істотних функцій, не використовують істотних активів та не несуть істотних ризиків. Як вбачається, метою запровадження такої підстави є запобігання навмисному виведенню операцій з-під контролю за трансфертним ціноутворенням за рахунок залучення до контрольованих операцій комісіонерів-нерезидентів або третіх осіб. Одночасно зазначимо, що на практиці з метою розмивання бази оподаткування платники податків можуть використовувати складні схеми із залученням кількох посередників, які знаходяться в різних податкових юрисдикціях. Як наслідок, контролюючим органам надзвичайно складно «розкрити» увесь ланцюг господарських операцій та довести, що кінцевою метою таких операцій є штучне уникнення оподаткування пов'язаних між собою осіб, які стоять як на початку, так і в кінці ланцюга всіх операцій.

Також позитивними вважаємо зміни законодавця в частині визначення джерел інформації, що використовуються для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Відповідно до пп. 39.5.3.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України платник податків та центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову

і митну політику, використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість співставити комерційні та фінансові умови операцій, зокрема: 1) інформацію про зіставні операції платника податку, а також інформацію про зіставні операції його контрагента-сторони контрольованої операції з непов'язаними особами; 2) будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та надають інформацію про співставні операції та осіб. Вважаємо, що такий широкий підхід до визначення джерел інформації, які можуть застосовуватись в цілях правил трансфертного ціноутворення, дозволить більш об'єктивно визначити ринкову ціну, ніж у випадку, коли платники податків та контролюючі органи повинні орієнтуватися в першу чергу на затвердженим КМУ перелік.

Окреслюючи негативні сторони Закону № 72-VIII від 28.12.2014 варто зазначити, що даним Законом були виключені такі поняття, як «трансфертне ціноутворення» та «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням». Незрозумілими залишаються мотиви законодавця при виключенні базових понять із ПК України. Як вбачається, відсутність чіткого понятійного апарату в законі може призвести до неоднозначної правозастосовчої практики, оскільки законодавець залишає за органами державної влади широкі дискреційні повноваження. Останнє буде негативно впливати на систему державного регулювання трансфертного ціноутворення. Вважаємо, що відсутність у податковому законодавстві України визначень базових понять є серйозною прогалиною, яка потребує нагального законодавчого вирішення. До негативних сторін Закону № 72-VIII від 28.12.2014 ми також відносимо виключення операцій між резидентами з предмета податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Третім етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України щодо трансфертного ціноутворення» від 15.07.2015 № 609-VIII [225] (далі – Закон № 609-VIII від 15.07.2015).

На нашу думку, основною новелою даного Закону стало виключення з-під дії правил трансфертного ціноутворення податку на додану вартість. Так, в пп. 39.1.4 п. 39.1 ст. 39 ПК України було визначено, що встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

У зв'язку з цим були внесені зміни в положення ПК України, які регулювали порядок визначення бази оподаткування податку на додану вартість та податкового кредиту. Так, з п. 188.1 ст. 188 ПК України була виключена умова про те, що у разі здійснення контрольованих операцій база оподаткування не повинна бути нижчою звичайних цін та відповідати ст. 39 Кодексу. Аналогічні зміни були здійснені і в п. 198.3 ст. 198 – податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг. Тобто з п. 198.3 ст. 198 ПК України була виключена умова про те, що у разі здійснення контрольованих операцій податковий кредит не може визначатися виходячи з рівня цін, які є вищими за звичайні і які не відповідають ст. 39 цього Кодексу. В подальшому при реформуванні механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення законодавець залишив без уваги податок на додану вартість. Таким чином, розміри податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість в контрольованих операціях не повинні відповідати цінам таких операцій, визначених згідно із принципом «витягнутої руки».

Потребують уваги засади визначення господарських операцій контрольованими, які законодавець уточнив, не змінюючи при цьому їх суті (пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України):

- 1) господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;
- 2) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів;

- 3) однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яку включено до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України;
- 4) господарські операції між платником податків і його пов'язаною особою-нерезидентом, якщо в їх ланцюгу операцій право власності на предмет такої операції перш ніж перейти від платника податків до пов'язаної особи-нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від пов'язаної особи-нерезидента до платника податків (у разі імпортних операцій) переходить до однієї або декількох непов'язаних осіб, які не виконують в такій сукупності операцій істотних функцій та не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.

Таким чином, після внесення змін було уточнено, що до контрольованих належать саме «зовнішньоекономічні господарські операції» з продажу товарів через комісіонерів-нерезидентів. Як вбачається, законодавець мав своєю метою уникнення можливого тлумачення цього пункту як такого, що може стосуватися і господарських операцій з продажу товарів між двома резидентами України через комісіонера-нерезидента.

Також законодавцем було уточнено попередню редакцію пп. 39.2.1.5 п. 39.2 ст. 39 ПК України, відповідно до якої контрольованою визнається сукупність господарських операцій, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не пов'язані з ними за умови, якщо такі непов'язані особи не виконують істотних функцій, не несуть істотних ризиків та не використовують у ході операцій істотних активів. Нова редакція цього пункту чітко передбачала, що в даному випадку маються на увазі саме господарські операції між платником податку і його пов'язаною особою-нерезидентом.

Законом № 609-VIII від 15.07.2015 також суттєво був змінений вартісний поріг контрольованих операцій. Відповідно до пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- 2) обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Аналізуючи наведені зміни можна констатувати, що після підвищення вартісного порогу контрольованих операцій значно зменшилось коло платників податків, операції яких підпадали під правила трансфертного ціноутворення. На відміну від попередньої редакції пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України, при визначенні вартісного критерію контрольованих операцій необхідно розраховувати виключно фінансові показники платника податків (фінансові показники пов'язаних осіб не мають жодного значення). При цьому законодавцем був виключений альтернативний варіант визначення обсягу операцій платника податків з кожним контрагентом як 3% від його річного доходу. Нововведенням Закону № 609-VIII від 15.07.2015 також стало те, що при розрахунку зазначених вартісних показників необхідно вираховувати (віднімати) всі непрямі податки (раніше це стосувалося виключно податку на додану вартість).

Четвертим етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 № 1797-VIII [223] (далі – Закон № 1797-VIII від 21.12.2016).

Традиційно в пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України законодавець знову переглянув і змінив операції, які вважаються «контрольованими» для цілей правил трансфертного ціноутворення:

- 1) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, в тому числі якщо в ланцюг операцій залучаються непов'язані особи, які не виконують істотних функцій, не використовують істотних активів або не несуть істотних ризиків;
- 2) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- 3) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ, або які є резидентами цих держав;
- 4) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується КМУ.

Акцентуємо увагу, ключовою новелою Закону України № 1797-VIII від 21.12.2016 стало впровадження нової підстави для визнання операцій контрольованими – операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) або звільнені від його сплати. Необхідність у такому розширенні переліку контрольованих операцій була обумовлена тим, що контрагент міг бути зареєстрований у юрисдикції, яка не включена до затвердженого КМУ переліку низькоподаткових юрисдикцій, але при цьому не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок) у зв'язку з пільгами, преференціями або особливим порядком оподаткування місцевого законодавства.

Крім цього, контрольованими операціями були визначені не тільки зовнішньоекономічні господарські операції з продажу, а й з придбання товарів через комісіонерів-нерезидентів. До цього правила трансфертного ціноутворення поширювались на експортні операції через комісіонерів-нерезидентів і не стосувались імпорту.

Наступною важливою зміною Закону № 1797-VIII від 21.12.2016 стало збільшення вартісних порогів контрольованих операцій. Відповідно до пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- 2) обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Якісно новими також стали зміни Закону № 1797-VIII від 21.12.2016, які передбачили можливість контролюючих органів зіставляти не лише операції, а й компанії, якщо немає або недостатньо інформації щодо окремих зіставних неконтрольованих операцій для визначення показників рентабельності. Так, пп. 39.2.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України було доповнено положенням, що у разі відсутності або недостатності інформації про окремі зіставні неконтрольовані операції для визначення показників рентабельності може використовуватися фінансова інформація юридичних осіб, які здійснюють діяльність, зіставну із контрольованою операцією, за умови наявності інформації про те, що зазначені юридичні особи не здійснюють зіставні операції з пов'язаними особами. Визначення зіставності юридичних осіб здійснюється з урахуванням їх галузевої специфіки та відповідних видів діяльності, що здійснюються ними в зіставних з контрольованою операцією економічних (комерційних) умовах.

До цього контролюючі органи в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні могли здійснювати тільки порівняння контрольованих операцій із іншими зіставними неконтрольованими операціями. Порівняння не лише операцій, а й компаній широко практикується податковими органами іноземних держави. Крім цього, ОЕСР в своїх рекомендаціях також наводить можливість зіставлення компаній. Отже, дану зміну вважаємо цілком прогресивною.

Одночасно із впровадженням можливості контролюючих органів зіставляти компанії Закон № 1797-VIII від 21.12.2016 встановив, що інформація про зіставних юридичних осіб для розрахунку фінансових показників використовується у разі одночасного дотримання таких умов:

- 1) якщо зіставна юридична особа проводить діяльність, зіставну із діяльністю платника податків у межах контрольованої операції, та виконує зіставні функції, пов'язані з такою діяльністю. Зіставлення діяльності визначається з урахуванням видів економічної діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010, а також міжнародними класифікаторами;
- 2) якщо зіставна юридична особа не має збитків за даними бухгалтерської (фінансової) звітності більш ніж в одному звітному періоді у періодах, які використовуються для розрахунку відповідних фінансових показників;
- 3) якщо зіставна юридична особа не володіє прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої юридичної особи з часткою такої участі більше 20 відсотків або не має як учасника (акціонера) юридичну особу з часткою прямої (опосередкованої) участі більше 20 відсотків.

П'ятим етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 № 2245-VIII [219] (далі – Закон № 2245-VIII від 07.12.2017).

На нашу думку, основною новелою Закону № 2245-VIII від 07.12.2017 стало суттєве розширення критеріїв пов'язаності осіб. Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що при доповненні нових критеріїв українським законодавцем був взятий за основу досвід США та Великобританії.

У контексті цього зазначимо, що Законом № 2245-VIII від 07.12.2017 в податкове законодавство України було впроваджено концепцію «кінцевого бенефіціарного власника (контролера)». Оскільки ПК України не містить власного визначення «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)», то застосуванню підлягає визначення, закріплене в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [229].

Законом № 2245-VIII від 07.12.2017 було визначено, що кінцевим бенефіціарним власником (контролером) вважається фізична особа, яка незалежно від формального володіння має можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб, що здійснюється, зокрема, шляхом:

- 1) реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною часткою;
- 2) права вирішального впливу на формування складу, результати голосування, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності;
- 3) давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління, або яка має можливість здійснювати вплив шляхом прямого або опосередкованого (через іншу фізичну чи юридичну особу) володіння однією особою самотійно або спільно з пов'язаними фізичними та/або юридичними особами часткою в юридичній особі у розмірі 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі.

Через кінцевого бенефіціарного власника (контролера) під категорію «пов'язаності» потрапляє значно більше осіб.

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

Наступною важливою новелою Закону № 2245-VIII від 07.12.2017 стало розширення переліку контрольованих операцій. Так, пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України був доповнений господарськими операціями, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. Для таких контрольованих операцій встановлено єдиний фінансовий критерій: вони визнаються контрольованими, якщо їхній обсяг перевищує 10 мільйонів гривень.

Слід зазначити, що поширення контролю за трансфертним ціноутворенням на операції між нерезидентом і його постійним представництвом цілком відповідає вимогам статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу, а також статті 7 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими державами та державами, що розвиваються. Аналогічні норми закріплені в податковому законодавстві США та Великобританії.

Шостим етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 №2628-VIII [219] (далі – Закон №2628-VIII від 23.11.2018) [220].

Ключовою новелою даного Закону вважаємо впровадження принципу превалювання сутності над формою. Так, було прийнято новий абзац пп. 39.2.2.4, а також нові підпункти 39.2.2.10 і 39.2.2.11 статті 39 ПК України, в яких закріплено, що комерційні та/або фінансові характеристики контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення в Україні визначаються згідно з фактичними діями сторін операцій та фактичними умовами їх проведення, навіть у разі відсутності документального оформлення таких операцій.

Наступною важливою зміною стало те, що Законом № 2628-VIII від 23.11.2018 було викладено в новій редакції пп. 39.2.1.4 п. 39.2 ст. 39 ПК України, відповідно до якого господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

- а) операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;
- б) операції з придбання (продажу) послуг;
- в) операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- д) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- е) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Крім цього, Законом № 2628-VIII від 23.11.2018 було викладено в новій редакції пп. 39.2.1.5 п. 39.2 ст. 39 ПК України, що у разі, якщо в ланцюгу господарських операцій

між платником податків та нерезидентом, передбачених підпунктом 39.2.1.1 цього пункту, право власності на предмет (результат) такої операції перш ніж перейти від платника податків до такого нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від такого нерезидента до платника податків (у разі імпортних операцій) переходить до однієї або декількох осіб і операція між відповідним резидентом та жодною з таких осіб не визнавалася платником податку контрольованою операцією, така операція вважається контрольованою операцією між платником податків та таким нерезидентом, якщо особи, до яких перейшло право власності:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажу) товарів (робіт, послуг);
- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг).

Для цілей пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України:

- під істотними функціями розуміються функції, які платник податків та нерезидент-сторони контрольованої операції не могли б виконати самостійно у своїй звичайній діяльності без залучення інших осіб та використання активів таких осіб;
- під істотними активами розуміються активи, використання яких є необхідним під час здійснення таких операцій та які відсутні у платника податків та нерезидента-сторін контрольованої операції;
- під істотними ризиками розуміються ризики, прийняття яких є обов'язковим для ділової практики таких операцій.

Отже, пп. 39.2.1.5 п. 39.2 ст. 39 ПК України було уточнено визначення осіб, які є сторонами контрольованої операції в ланцюзі господарських (експортних та імпортних) операцій, а саме контрольованими можуть бути операції між платником податків та нерезидентом (які відповідають вимогам пп. 39.2.1.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України), а не тільки пов'язаною особою-нерезидентом.

З огляду на те, що Законом № 2628-VIII від 23.11.2018 внесено ряд якісно нових змін щодо порядку здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні:

- підпункт 39.5.2.7 ст. 39 ПК України доповнено абзацом, відповідно до якого термін проведення перевірки платника податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки» переривається у разі розгляду судом позовів платника податків щодо призначення, проведення або предмета такої перевірки, до завершення судових процедур;
- у разі ненадання документів після отримання запиту про надання документів новою редакцією пп. 39.5.2.13 ст. 39 ПК України контролюючому органу надано можливість проведення зустрічної звірки платників податків, що були задіяні в ланцюзі постачання товарів (робіт, послуг, інших об'єктів цивільних прав), які є предметом контрольованої операції;
- відповідно до пп. «в» пп. 39.5.2.13 ст. 39 ПК України контролюючому органу надано право надсилати запити компетентним органам іноземних держав щодо предмета та обставин здійснення контрольованої операції та/або щодо господарської діяльності та фінансової звітності нерезидента-сторони контрольованої операції;
- підпунктом «г» пп. 39.5.2.13 ст. 39 ПК України передбачено можливість проведення зустрічі з платником податків (уповноваженими ним особами) для обговорення методології визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», застосованої контролюючим органом під час перевірки [282].

Сьомим і наразі останнім етапом розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX [219] (далі – Закон № 466-IX від 16.01.2020) [222, 255].

Вважаємо даний Закон революційним та одночасно прогресивним, оскільки ним кардинально було реформовано вітчизняне податкове законодавство відповідно до рекомендацій ОЕСР в рамках Плану дій BEPS. Поряд з цим слід відзначити, що в площині бізнесу Закон № 466-ІХ від 16.01.2020 викликав шквал критики, оскільки ним, по суті, було перекрито більшість існуючих до цього легальних каналів виводу прибутку за кордон і здійснення «звичного» на пострадянських просторах бізнесу. З огляду на те, що в рамках даної монографії здійснюється детальний аналіз Закону № 466-ІХ від 16.01.2020 у межах предмета нашого наукового дослідження, в даному підрозділі коротко зупинимось на ключових новелах.

По-перше, Законом № 466-ІХ від 16.01.2020 розширено визначення принципу ділової мети і сфери його застосування. Тест на ділову мету повинен застосовуватись кожного разу, коли українська компанія нестиме витрати на користь нерезидента. Даним законопроектом запроваджується невиключний перелік випадків, коли операція вважатиметься здійсненою без ділової мети. Обов'язок доведення відсутності ділової мети покладається на контролюючий орган. У разі непроходження тесту ділової мети, податковий резидент України не матиме права відображати витрати в своєму фінансовому результаті у зв'язку зі здійсненням відповідної зовнішньоекономічної операції, і відповідно повинен збільшити на суму таких витрат фінансовий результат до оподаткування.

По-друге, Законом № 466-ІХ від 16.01.2020 запроваджується в ПК України концепція «конструктивних дивідендів», тобто тих платежів, які прирівнюються до дивідендів. Слід звернути увагу, що, як правило, це контрольовані операції, які здійснюються за цінами, які не відповідають правилу «витягнутої руки» (крім операцій з засновниками/учасниками з викупу корпоративних прав, зменшення статутного капіталу, виходу учасника з товариства тощо). Для цілей оподаткування в Україні різниця між ринковою ціною та фактичною ціною контрольованої операції із пов'язаним нерезидентом або нерезидентом, зареєстрованим у низькоподатковій юрисдикції,

що призводить до виникнення недоплати податку на прибуток в Україні, розглядатиметься як виплата конструктивних дивідендів. Наслідком здійснення таких операцій буде обов'язок податкового резидента України сплатити податок на репатріацію (withholding tax) в Україні за ставкою 15%, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

По-третє, Законом № 466-IX від 16.01.2020 запроваджується у вітчизняне податкове законодавство концепція «контрольованих іноземних компаній». Встановлено вимогу до контролюючих осіб щодо декларування володіння часткою в контрольованих іноземних компаній та подання звітності з прибутку контрольованих іноземних компаній. Розрахований за новими правилами прибуток контрольованих іноземних компаній повинен бути включеним в базу оподаткування податкових резидентів України, які виступають контролерами, незалежно від його фактичної виплати цим контролерам. Такий прибуток може оподатковуватися за ставкою 18%, а в частині дивідендів, отриманих контрольованими іноземними компаніями (прямо чи непрямо) від податкових резидентів України, платників/не платників податку на прибуток за ставкою 5%/9% відповідно (не враховуючи інші застосовні податки).

По-четверте, Законом № 466-IX від 16.01.2020 докорінно змінено правила «тонкої капіталізації», закріплені в п. 140.2 ст. 140 ПК України:

- обмеження щодо вирахування відсоткових витрат, якщо зобов'язання перед будь якими нерезидентами (не тільки пов'язаними) перевищують власний капітал в 3,5 раза;
- обмеження розміру відсоткових витрат 30%, а не 50%, як раніше, об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за відповідний період, а не фінансового результату до оподаткування, як раніше, збільшеного на суму фінансових витрат та амортизаційних відрахувань;
- розрахунок об'єкта оподаткування з урахуванням усіх різниць згідно з розділом III ПК України, окрім від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів та самого коригування відповідно до п. 140.2 ст. 140 ПК України.

По-п'яте, Законом № 466-IX від 16.01.2020 запроваджено трирівневу звітність з трансфертного ціноутворення, яка складається із майстер-файлу, документації з трансфертного ціноутворення (локального файлу) та звіту в розрізі держав ведення бізнесу. Крім цього, податкові резиденти України повинні надсилати повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Платники податків, що входять до міжнародної групи компаній із сукупним консолідованим доходом, що дорівнює або є більшим за 50 мільйонів євро за рік, який передує звітному, повинні готувати глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) державною мовою. Платники податків, що входять до міжнародної групи компаній із сукупним консолідованим доходом, що дорівнює або є більшим за 750 мільйонів євро за рік, який передує звітному, та за певних додаткових обставин, повинні подавати звіт у розрізі країн.

Оцінюючи тенденції розвитку державного регулювання податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні важливим також є звернути увагу на останні тенденції розвитку законодавства України у сфері запобігання легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, яке має безпосереднє відношення до правил трансфертного ціноутворення.

Верховною Радою України від 06 грудня 2019 року був прийнятий Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», який набув чинності 28 квітня 2020 року [230]. Головною метою прийняття даного Закону є забезпечення відповідності правової системи України у даній сфері вимогам та критеріям, що висуваються ЄС до держав, які мають намір вступити до Європейської Спільноти, а також виконання Україною рекомендацій експертів FATF, МВФ, Єврокомісії та Комітету Ради Європи з оцінки заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVAL).

Як зазначено в пояснювальній записці до законопроекту № 2179 від 25.09.2019, прийняття даного Закону передбачає запровадження таких ключових новел у вітчизняне законодавство:

- Запровадження загальноприйнятої термінології у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та її суті до міжнародної;
- Застосування ризик-орієнтованого підходу суб'єктами первинного фінансового моніторингу при проведенні належної перевірки своїх клієнтів та відповідно перехід до кейсового звітування про підозрілі операції (діяльність) своїх клієнтів;
- Збільшення порогової суми та зменшення кількості ознак для обов'язкового звітування про фінансові операції, про які суб'єкти первинного фінансового моніторингу (банки, страховики, кредитні спілки, ломбарди, біржі, платіжні організації та інші фінансові установи) зобов'язані були повідомляти ДСФМ України, а саме залишено обов'язок повідомляти про фінансові операції на суму більше 400 тис. грн (до цього було 150 тис. грн) та пов'язані з готівкою, переказом коштів за кордон, політично значущими особами та клієнтами з держав, що не виконують рекомендації міжнародних, міжурядових організацій, що провадять діяльність в анти-легалізаційній сфері;
- Розширення кола суб'єктів первинного фінансового моніторингу, які будуть повідомляти ДСФМ України про підозрілі фінансові операції, – особами, які надають інформаційно-консультаційні послуги з питань оподаткування;
- Удосконалення процедури розкриття суб'єктами господарювання своїх кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) та посилення вимог до виявлення суб'єктами первинного фінансового моніторингу бенефіціарних власників своїх клієнтів;

- Запровадження міжнародного інструментарію замороження активів та регламентація дій суб'єктів первинного фінансового моніторингу із активами, що пов'язані з тероризмом та його фінансуванням;
- Удосконалення законодавчих аспектів, які впливають на якість розслідування злочинів з легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Удосконалення положень законодавства, що забезпечують конфіденційність факту отримання та виконання суб'єктами первинного фінансового моніторингу запитів, рішень та доручень ДСФМ України, та, як наслідок, захист суб'єктів первинного фінансового моніторингу від погроз, дискримінаційних дій та інших негативних наслідків, пов'язаних з виконанням заходів з первинного фінансового моніторингу;
- Перехід до відстеження грошових переказів як інструменту для запобігання, виявлення та розслідування випадків відмивання грошей та фінансування тероризму, а також для здійснення обмежувальних заходів.
- Покладення обов'язку на платіжні системи супроводжувати грошові перекази інформацією про платника та одержувача переказу;
- Покладення обов'язку на платіжні системи забезпечувати наявність та повноту інформації про платника та одержувача платежу;
- Покладення обов'язку на платіжні системи встановлювати запобіжні заходи, спрямовані на протидію маніпуляціям з грошима, одержаними від злочинів, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму [215].

Тенденції розвитку судової практики

У рамках написання даної монографії нами було проаналізовано найбільш поширені категорії судових спорів щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні з метою ідентифікації тих ключових правових позицій, які сьогодні вже лежать і в майбутньому можуть лежати в основі подальшого розвитку судової практики України. Аналіз тенденцій розвитку судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є невід'ємною складовою нашого наукового дослідження, оскільки саме правозастосовча практика відображає ефективність і прогалини правового регулювання суспільних відносин.

Аналізуючи судову практику слід виходити з того, що податковий контроль трансфертного ціноутворення був запроваджений в Україні після прийняття ВРУ Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII [224], який набув чинності 1 вересня 2013 року.

Звернемо увагу, що першим звітним періодом для подачі платниками податків звітів про контрольовані операції, а також періодом, за який контролюючі податкові органи України змогли перевіряти господарські операції платників податків на предмет дотримання принципу «вितягнутої руки», став період з 1 вересня по 31 грудня 2013 року. При цьому Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення» від 13.05.2014 № 1260-VII було встановлено, що звіти про контрольовані операції за період з 1 вересня по 31 грудня 2013 року подаються платниками податків до 1 жовтня 2014 року [221]. В подальшому звіти про контрольовані операції за 2014 рік повинні подаватися платниками податків до 1 травня 2015 року, за 2015 рік – до 1 травня 2016 року, за 2016 рік – до 1 травня 2017 року, за 2017 рік – до 1 жовтня 2018 року, за 2018 рік – до 1 жовтня 2019 року і так далі (строк подання звітів був змінений Законом України «Про внесення змін до Податкового

кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 року №1797-VIII [223]).

З огляду на зазначене можемо констатувати, що податкові перевірки контрольованих операцій платників податків були розпочаті в Україні тільки з 1 жовтня 2014 року. Враховуючи те, що відповідно до пп. 39.5.2.8 п. 39.5 ПК України тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» може сягати 18 місяців, а в окремих випадках даний строк може бути додатково збільшеним на 12 місяців, то є всі підстави стверджувати, що станом на 31 березня 2020 року (момент закінчення написання цієї монографії) податковими органами України було завершено порівняно невелику кількість контрольованих операцій платників податків. Наприклад, за офіційними даними ДФС України станом на 28 лютого 2018 року завершено всього 34 податкових перевірки щодо дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» [207].

Необхідне також звернути увагу на те, що усталеність судової практики можлива тільки за умови усталеності законодавства, чого не можна сказати про сферу податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Так, з моменту впровадження і до моменту подання тексту цієї монографії до друку положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій [219, 220, 223–226, 255]. Як наслідок, цілком закономірним є те, що в Україні дотепер не було сформовано усталеної судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Відтак погоджуємось із тезою Д. О. Гетманцева, що станом на сьогодні така галузь у податкових відносинах, як трансфертне ціноутворення, має найвищу динаміку правового регулювання. Правове регулювання даної сфери є досить складним, тим більше, що воно постійно змінюється. Незважаючи на те, що судова практика залишається досить вузькою (лише напрацьовується), вона переживає стадію

становлення. При цьому Д. О. Гетманцев підкреслює, що надзвичайно важливим є те, щоб становлення судової практики України щодо трансфертного ціноутворення відбувалося таким чином, аби потім не було потреби змінювати підходи застосування норм права та розв'язання спірних питань [272].

Практикуючий юрист компанії КПМГ А. Кошман також зазначає з даного приводу, що судова практика з питань трансфертного ціноутворення все ще продовжує напрацьовуватися та далека від бажаної для платників податків прогнозованої визначеності. З одного боку, така ситуація пов'язана з невеликою кількістю справ, переглянутих судом касаційної інстанції, а з іншого – різними підходами до оцінки обставин і застосування положень ПК України та, як наслідок, суперечливою практикою апеляційних судів [134].

Проведений аналіз дає нам можливість стверджувати, що сьогодні переважна більшість спорів та судової практики стосуються процедурних питань трансфертного ціноутворення. Як пише А. Реун, в Україні більшість розглянутих справ щодо трансфертного ціноутворення стосуються формальних аспектів, зокрема, правомірності призначення перевірок, форми, термінів та порядку подачі звіту про контрольовані операції, критеріїв визнання операцій контрольованими (факт пов'язаності сторін, дотримання вартісних показників, наявність країн в урядовому переліку тощо) [260]. Наявної судової практики «по суті положень ПК України саме щодо трансфертного ціноутворення» не багато, як власне і спорів. Однак наявність навіть невеликої судової практики є надзвичайно важливою, оскільки кожен спір демонструє вразливі точки підходів до обґрунтування цін, а прецеденти визначатимуть майбутню практику правозастосування норм трансфертного ціноутворення в Україні [300].

Цілком погоджуємось із тезою І. Шинкаренка [300] та М. О. Ларіонова [144], що всі судові спори щодо трансфертного ціноутворення в Україні умовно можна розділити на дві групи: 1) спори з процедурних питань – питання штрафів за неподання звітів про контрольовані операції, незазначення

певних операцій у звіті, недопуск контролюючих органів до перевірки тощо; 2) спори щодо суті правил трансфертного ціноутворення – оскарження податкових донарахувань із застосуванням методів, встановлених ст. 39 ПК України.

Узагальнюючи результати аналізу судової практики в Україні щодо спорів у сфері трансфертного ціноутворення доходимо висновку, що станом на 31 березня 2020 року в Україні все ще не сформовано усталеної судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення. Наявна судова практика характеризується різними підходами до одного і того ж питання.

Проведений аналіз дозволяє нам стверджувати, що останнє обумовлено наступними об'єктивними факторами: 1) інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений в Україні 1 вересня 2013 року; 2) національне законодавство у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно динамічним; 3) податкові перевірки контрольованих операцій були розпочаті в Україні тільки з 1 жовтня 2014 року; 4) тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» може сягати 18 місяців, а в окремих випадках даний строк може бути додатково збільшеним на 12 місяців; 5) предмет податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно складним для суддів, оскільки перебуває на межі юридичного, економічного, фінансового та бухгалтерського аналізу.

З огляду на становлення та розвиток податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні необхідно зазначити, що податковий контроль трансфертного ціноутворення був впроваджений в Україні 1 вересня 2013 року і дотепер все ще перебуває на етапі свого становлення. Для здійснення об'єктивної оцінки ефективності законодавчих нововведень потрібно щоб пройшов певний проміжок часу. У зв'язку з постійними змінами законодавства за такий короткий проміжок часу об'єктивно не можна вести мову про ефективність тих чи інших реформ, оскільки дані зміни ще не пройшли повноцінної перевірки на практиці, а також на рівні адміністративного і судового правозастосування.

Розділ 2

АДМІНІСТРАТИВНИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Суб'єкти контролю за ціноутворенням та правильністю сплати податків

Наповнення бюджетної системи України здійснюється за рахунок податків та зборів, які сплачує населення, а також суб'єкти господарської діяльності. Так, відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [129].

Головним суб'єктом, який організовує та забезпечує функціонування фінансів і як сукупності відносин, і як сукупності матеріальних носіїв є держава [152, С. 7]. Держава направляє та контролює процеси руху фінансів, ґрунтуючись на тому, що фінанси виступають матеріальною основою існування держави. Тому головне призначення фінансів – це грошове забезпечення функціонування держави [292, С. 7].

Владність держави як суб'єкта податкових правовідносин яскраво висвітлена у дисертаційному дослідженні М. О. Перепелиці, яка пропонує розглядати державу у трьох аспектах. Перший аспект владності пов'язаний з реалізацією суверенітету держави у сфері податкових правовідносин – система оподаткування, податки та збори визначаються виключно законами (п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України). Другий аспект вираження владності полягає в тому, що саме держава виступає організатором податкових відносин. Держава одноособово, за власною ініціативою, визначає вид податкових правовідносин,

коло їх учасників, їхні функції, обов'язки та права, взаємозв'язок між ними, особливості податкових відносин. Держава як владний суб'єкт установлює систему суб'єктів податкових правовідносин, змінити або скасувати будь-який елемент якої може знову-таки лише сама держава. Третій аспект прояву владності держави полягає в тому, що вона виступає власником всіх коштів, які акумулюються за допомогою податків і зборів. Держава, таким чином, керує значною частиною власності, яка належить всьому суспільству. Тому держава повинна функціонувати не тільки в інтересах якоїсь частини суспільства, а й в інтересах всього суспільства [205, С. 20].

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

Не можна не погодитись із Г. В. Рибницьким, що велику роль в економічній безпеці держави відіграє підприємницька діяльність суб'єктів господарювання: з однієї сторони, як фактор забезпечення й росту економіки, з іншої сторони, як фактор припинення такого росту економіки та «знищення» економіки держави загалом. Останнє пояснюється тим, що діяльність підприємців на українському ринку впливає на стан росту чи зменшення цін, а також на сферу конкуренції, податків і зборів тощо. З огляду на це, економічна безпека України як держави з ринковою економікою прямо залежить від безпеки у сфері конкуренції та податків і зборів, у сфері державної митної справи, ціноутворення й рівня цін на

товари й послуги, то наявність органів, що здійснюють спеціальне адміністративне управління підприємницькою діяльністю в галузі економічної безпеки, важко переоцінити [262, С. 177].

Варто підкреслити, що держава бере участь у податкових правовідносинах опосередковано, через спеціально створені державні органи, які покликані здійснювати контроль за виконанням конституційного обов'язку щодо належної сплати податків та зборів. Суб'єкти податкового контролю нормативно наділені компетенцією у сфері оподаткування і від імені держави виражають її волю та представляють її інтереси. Підґрунтям для цього є потреба держави в ефективному справлянні коштів для реалізації соціально значущих завдань. Від успішного виконання завдань суб'єктів податкового контролю щодо наповнення центрального та місцевих бюджетів залежить якість виконання державою своїх функцій, а також рівень добробуту в державі.

До системи державних органів управління трансфертним ціноутворенням в Україні пропонуємо відносити наступних суб'єктів:

1. Верховна Рада України – до виключної компетенції належить прийняття законів, якими встановлюється система оподаткування, податки і збори України, в тому числі правила трансфертного ціноутворення (ст. 92 Конституції України). Крім цього, ВРУ за поданням Прем'єр-міністра України призначає на посаду і звільняє з посади Міністра фінансів України [234].
2. Кабінет Міністрів України – забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, в тому числі політики щодо трансфертного ціноутворення (ст. 116 Конституції України). У сфері трансфертного ціноутворення КМУ реалізує такі повноваження: 1) затверджує перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України (постанова КМУ № 1045 від 27.12.2017 [231]); 2) затверджує перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які

не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (постанова КМУ № 480 від 04.07.2017 [232]); 3) затверджує порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ № 504 від 17.07.2015 [237]); 4) затверджує перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (постанова КМУ № 616 від 08.09.2016 [233]); 5) затверджує порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ № 381 від 04.06.2015 [240]); 6) затверджує порядок визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення (постанова № 191 від 29.03.2017 [236]).

3. Міністерство фінансів України – є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю податкової політики, в тому числі, політики щодо трансфертного ціноутворення. У сфері трансфертного ціноутворення Міністерство фінансів України реалізує такі повноваження: 1) затверджує порядок проведення моніторингу контрольованих операцій (наказ № 706 від 14.08.2015 [238]); 2) затверджує порядок опитування уповноважених посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення (наказ № 706 від 14.08.2015 [238]); 3) затверджує порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (наказ № 344 від 10.03.2016 [239]);

- 4) затверджує форму акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та вимог до його (її) складення (наказ № 629 від 13.07.2017 [242]); 5) затверджує форму та порядок складання звіту про контрольовані операції (наказ № 8 від 18.01.2016 [244]); 6) затверджує форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств (наказ № 467 від 28.04.2017 [227]); 7) затверджує форму повідомлення про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту (наказ № 405 від 04.04.2018 [243]).
4. Державна податкова служба України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, в тому числі політику у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України ДПС України, а також її територіальні органи визначаються як контролюючі органи. Тобто саме ДПС України безпосередньо здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, в тому числі законодавства щодо трансфертного ціноутворення. В ході виконавчо-розпорядчої діяльності ДПС України найбільш тісний зв'язок має із КМУ та Міністерством фінансів України, оскільки останні здійснюють формування державної податкової політики та державної митної політики. Щодо КМУ та Міністерства фінансів України Державна податкова служба України виступає об'єктом державного управління.

В. К. Колпаков у своїх працях підкреслює, що публічна адміністрація з моменту свого утворення приймає на себе зобов'язання щодо задоволення інтересів суспільства і громадян. Серед них є зобов'язання публічного характеру, виконання яких потребує використання публічною адміністрацією владних повноважень. У ході їх реалізації виникають відносини, які отримали назву «відносини адміністративних зобов'язань». Категорія даних правовідносин є предметом адміністративно-правового регулювання, тобто входить до предмета

адміністративного права [127, С. 102]. Аналогічним є підхід О. І. Харитонової, яка визначає адміністративно-правові відносини як урегульовані адміністративним законодавством суспільні відносини, які виникають у сфері державного управління та адміністративної охорони публічного правопорядку, один з учасників (або всі учасники) яких є носієм владних повноважень, а також суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, які перебувають під охороною держави [290, С. 21].

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

Переходячи до характеристики ДПС України як суб'єкта податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, передусім варто зазначити, що утворення ДПС України було здійснено КМУ шляхом прийняття постанови № 1200 від 18 грудня 2018 року «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» [252]. Нагадаємо, що до цього в Україні тривалий час функціонувала Державна фіскальна служба України, яка була утворена постановою Кабінету Міністрів України № 160 від 21 травня 2014 року «Про утворення Державної фіскальної служби» [253]. А ще раніше, до існування Державної фіскальної служби України, окремо функціонували Державна податкова служба України і Державна митна служба України, які мали статус центральних органів виконавчої влади і які незалежно один від одного реалізували державну податкову та державу митну політику. У 2014 році дві служби було об'єднано в Міністерство доходів і зборів України, яке, в результаті, Кабінет Міністрів України

реорганізував в Державну фіскальну службу України. Як бачимо, у 2019 році Кабінет Міністрів України знову повернувся до існуючої раніше концепції розділення податкової та митної політики між двома незалежними органами.

Загально визнаним у адміністративному праві є те, що одним із основних елементів правового статусу будь-якого державного органу є завдання, специфіка яких визначає напрями діяльності відповідного органу. Від конкретно поставлених перед державним органом завдань на пряму залежить обсяг прав та обов'язків, необхідних для успішного вирішення відповідних завдань. Окрім того, завдання державного органу можна розглядати як юридичну основу його відповідальності. Необхідно також додати, що перед тим, як поставити завдання державному органу, концептуально необхідно визначити мету, тобто ту кінцеву ціль, яку очікує досягти законодавець.

Відповідно до п. 3 Положення про Державну податкову службу України [235], основними завданнями даного органу є реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Враховуючи окреслені завдання справедливим є твердження про те, що основним предметом управлінської діяльності ДПС України є забезпечення наповнення бюджетної системи загальнодержавними та місцевими податками, загальнодержавними та місцевими зборами та іншими

платежами. Як суб'єкт державного управління ДПС України в своїй діяльності використовує методи адміністративно-правового регулювання управлінських відносин, зокрема, адміністративну нормотворчість і розпорядництво, а також адміністративні заходи правоохоронного характеру [181, С. 84].

Г. В. Рибницький у своїх працях обґрунтовано доводить, що ДФС України (починаючи з 2019 року – ДПС України) є державним органом, який здійснює спеціальне адміністративно-правове управління підприємницькою діяльністю в галузі фіскальної політики держави [262, С. 178]. Погоджуємось із Г. В. Рибницьким, який, на нашу думку, вдало підкреслив напрями діяльності ДФС України (починаючи з 2019 року – ДПС України), що складають предмет адміністративного регулювання. Вчений пише, що відповідно до покладених завдань ДФС України здійснює наступні управлінські напрями діяльності у сфері справляння податків і зборів, митних та інших платежів:

1. Адміністративне управління підприємницькою діяльністю у сфері оподаткування суб'єктів господарювання та податкового і митного аудиту. Зокрема, ДФС України здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску.
2. Адміністративне управління підприємницькою діяльністю у сфері організації митного контролю та оформлення. Зокрема, ДФС України здійснює контроль за дотриманням митного оформлення товарів, поміщення товарів у відповідні митні режими, вживає заходів щодо захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів тощо.
3. Адміністративне управління підприємницькою діяльністю у сфері адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання. Зокрема, ДФС України перевіряє достовірність сертифікатів про походження товарів з України, здійснює видачу сертифікатів про походження, контроль за сплатою митних платежів тощо.

4. Адміністративне управління підприємницькою діяльністю шляхом здійснення контролю. Зокрема, ДФС України здійснює податковий контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС; дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності устанавленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України тощо.
5. Адміністративне управління підприємницькою діяльністю у сфері ліцензування спеціальних суб'єктів господарської діяльності. Зокрема, ДФС України здійснює ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами [261, С. 182–183].

Для належного виконання поставлених завдань ДПС України наділена доволі широким обсягом повноважень. Так, в п. 4 Положення про Державну податкову службу України налічуємо понад 100 окремих чітко визначених повноважень. Крім цього, на рівні статей 20, 21 ПК України доволі детально визначена сама система прав та обов'язків ДПС України. Не вдаючись до детального аналізу наведених положень, слід підкреслити, що податкове законодавство України не розмежовує контролюючі органи у сфері законодавства про трансфертне ціноутворення, а також контролюючі органи у сфері податкового законодавства. Як вже було нами вище підкреслено, функцію контролюючого органу у цих сферах виконує ДПС України. Останнє дає можливість стверджувати, що ДПС України з системою своїх територіальних органів є суб'єктами податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Вважаємо, що основною метою суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення є попередження розмивання платниками податків своєї бази оподаткування за рахунок використання трансфертних цін з уникненням при

цьому підстав для подвійного оподаткування. З огляду на те, що в основі трансфертного ціноутворення є система внутрішньогрупових операцій, то контролюючі органи в процесі здійснення податкового контролю повинні здійснювати аналіз рівня трансфертних ставок, який за звичайних ринкових умов є єдиним для всіх учасників цивільного обороту. Тобто кінцевим результатом діяльності контролюючих органів є розширення бази оподаткування, а також викорінення «тіньових» схем транснаціональних корпорацій по уникненню оподаткування. Для досягнення зазначеної мети органи ДПС України виконують наступні завдання:

- 1) здійснюють аналіз кон'юнктури ринку у відповідній галузі (сфері) та встановлення цінової політики відповідного товару (робіт, послуг) на ринку експорту або імпорту в період укладення платниками податків контрольованих операцій;
- 2) здійснюють встановлення індикаторів підозрілих операцій (ризикових операцій) платників податків, а також оцінювання наявних критеріїв ризику невідповідності ціни в контрольованих операціях принципу «витягнутої руки»;
- 3) здійснюють порівняльний аналіз цін у контрольованих операціях з ринковими цінами за конкретними товарними позиціями з урахуванням кон'юнктури внутрішнього ринку (країни походження) та зовнішнього ринку (країни призначення або країни торгівлі);
- 4) здійснюють отримання інформації від податкових органів іноземної держави щодо обсягів сплати пов'язаною компанією податків в іноземній юрисдикції;
- 5) здійснюють сегментування платників податків на групи з високим, середнім та низьким рівнем ризику;
- 6) здійснюють проведення документальної позапланової перевірки (податкового аудиту) платників податків на предмет дотримання ними правил трансфертного ціноутворення;
- 7) здійснюють донарахування податкових зобов'язань у разі, якщо в ході перевірки буде встановлено, що платник податків порушив принцип «витягнутої руки» і штучно зменшив свою базу оподаткування за рахунок інструментів трансфертного ціноутворення.

З наказів Міністерства фінансів України, які регулюють порядок здійснення моніторингу контрольованих операцій [238], а також порядок проведення перевірки платників податків на предмет відповідності їх господарської діяльності принципу «витягнутої руки» [239], доходимо висновку, що системі органів ДПС України, які здійснюють податковий контроль трансфертного ціноутворення, притаманна чітка субординація та розподіл повноважень між центральним апаратом та територіальними органами.

Завдяки проведеному аналізу, а також дослідженню податкового законодавства України зробимо спробу окреслити адміністративний механізм роботи розгалуженої системи органів ДПС України в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. На нашу думку, адміністративний механізм роботи суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення складають дванадцять послідовних етапів.

1. Територіальні органи ДПС України на постійній основі здійснюють моніторинг господарської діяльності платників податків, які стоять у них на обліку. Якщо під час первинного аналізу виявлено ризики невідповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або заниження податкових зобов'язань, контролюючий орган має право письмово звернутися до платника податку із запитом про надання інформації, а у випадку ненадання такої інформації – самостійно може прийняти рішення про проведення документальної позапланової перевірки. Слід звернути увагу, що запит і перевірка територіального органу на даній стадії податкового контролю є тільки передумовою перевірки центральним апаратом ДПС України порушень правил трансфертного ціноутворення.
2. Територіальний орган, який в ході здійснення моніторингу контрольованих операцій або безпосереднього аналізу звітів встановив факт проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано або які не

включено до поданого звіту, або ж встановив невідповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», зобов'язаний ініціювати перед центральним апаратом ДПС України направлення запиту до платників податків щодо подання документації з трансфертного ціноутворення.

3. Центральний апарат ДПС України за результатами розгляду звернення територіального органу приймає рішення про направлення запиту до платнику податків щодо подання документації з трансфертного ціноутворення або недоцільності його направлення, про що інформує ініціатора запиту.
4. Незалежно від роботи і звернень територіальних органів центральний апарат ДПС України, за результатами аналізу звітів з урахуванням результатів первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції, може самостійно прийняти рішення про направлення запиту платнику податків щодо надання документації з трансфертного ціноутворення, про що інформує територіальний орган, в якому платник перебуває на обліку.
5. Територіальний орган після отримання від центрального апарату ДПС України повідомлення щодо направлення запиту платнику податків про подання документації з трансфертного ціноутворення здійснює контроль за дотриманням платником податків строків надання документації, встановлених ПК України.
6. З моменту отримання витребуваної центральним апаратом ДПС України документації з трансфертного ціноутворення, територіальний орган, який зазначено у запиті, здійснює аналіз наданої платником податків документації на предмет повноти розкриття інформації, а також достатності та повноти обґрунтувань, наведених платником податків у документації, що дає змогу дослідити відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Результати аналізу разом із документацією протягом 15 робочих днів з дати її отримання направляються до центрального апарату ДПС України.

7. У разі, якщо надана платником податків документація з трансфертного ціноутворення не містить всієї необхідної інформації, перелік та обсяг якої визначений податковим законодавством України, або якщо в ній неналежним чином обґрунтовано відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», центральний апарат ДПС України надсилає такому платнику податків повторний запит з вимогою додатково надати протягом 30 календарних днів з моменту його отримання інформацію та/або обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».
8. Територіальний орган, в якому платник перебуває на обліку, після отримання від центрального апарату ДПС України повідомлення про направлення повторного запиту, знову здійснює контроль за дотриманням платником податків строків надання документації, встановлених ПК України.
9. З моменту отримання витребуваної центральним апаратом ДПС України додаткової документації з трансфертного ціноутворення, територіальний орган, який зазначено у запиті, повторно здійснює аналіз наданої платником податків документації і надсилає до центрального апарату ДПС України результати свого аналізу разом із документацією протягом 15 робочих днів з дати отримання.
10. У випадку, якщо платник податків проігнорував запит ДПС України або ж прострочив надання документації, територіальний орган ДПС, в якому перебуває на обліку платник податків, проводить документальну позапланову перевірку з метою фіксації порушень платником податків обов'язку складення документації з трансфертного ціноутворення про свої контрольовані операції, а також надання на запит даної інформації контролюючому органу.
11. Для прийняття рішення про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» територіальний орган направляє до центрального апарату ДПС України інформаційне повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення такої перевірки. Територіальний орган може

прийняти наказ про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» виключно після отримання від центрального апарату ДПС України відповідного погодження.

12. За результатами звернення територіального органу центральний апарат ДПС України протягом 15 робочих днів з дати отримання інформаційного повідомлення приймає рішення про погодження або мотивоване заперечення такого погодження. При цьому, за рішенням центрального апарату до участі в перевірках дотримання принципу «витягнутої руки» можуть бути залучені посадові особи із центрального апарату ДПС України та/або інших територіальних органів.

З огляду на викладене вище підкреслимо, що основну частину роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні реалізують територіальні органи ДПС України. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС України. Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня рішення. Іншими словами, система податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС України приймає всі стратегічні рішення. Центральний апарат ДПС України здійснює організацію та координацію роботи територіальних органів через Департамент оподаткування юридичних осіб та Департамент податкового аудиту. З точки зору адміністративного права така діяльність ДПС України є управлінською щодо територіальних органів, метою якої є аналіз та управління ризиками для визначення форм і обсягу податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також внутрішній контроль (аудит) за дотриманням працівниками територіальних органів своїх посадових обов'язків та законодавства України.

2.2. Податкові процедури контролю трансфертного ціноутворення

Для того, щоб податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні здійснювався ефективно, законодавець повинен чітко врегулювати: 1) що саме контролювати – щоб максимально ефективно адмініструвати трансфертне ціноутворення і не створювати зайвого навантаження для бізнесу; 2) як саме контролювати – створити і затвердити на законодавчому рівні чітку методологію застосування трансфертного ціноутворення, а також прозору процедуру контролю за його дотриманням [279, С. 57].

Як підкреслює М. П. Кучерявенко, процесуальна форма є абсолютно логічною і необхідною для здійснення управління у сфері оподаткування. Здійснення податкових процедур у процесуальній формі дає змогу забезпечити облік конкретних фактичних обставин кожної справи, використати адекватні та своєчасні заходи примусу. Регулювання процесуальними нормами відповідних податкових процедур дає змогу характеризувати співвідношення їх як форми і змісту. Процедурна за своїм змістом діяльність у сфері оподаткування формалізується податково-процесуальними нормами та регулюється процесуальними відносинами [141, С. 110, 118, 123].

М. П. Кучерявенко у своєму монографічному дослідженні запропонував концепцію «податкових процедур», суть якої зводиться до того, що податкові процедури виражають порядок реалізації приписів матеріального податкового права. За правовою природою податкові процедури являють собою нормативно врегульований і закріплений порядок поведінки учасників податкових відносин, що поєднує нормативне регулювання (насамперед) і організаційне (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами). Водночас податковий процес являє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур [141, С. 114; 142, С. 29]. Досліджуючи систему процесуального регулювання податкових відносин вчений виділяє якісно однорідну групу податкових процедур –

«процедури податкового контролю», які поєднують порядок діяльності органів, що здійснюють контрольні функції у сфері оподаткування [142, С. 112].

Погоджуючись з наведеною концепцією М. П. Кучерявенка варто окремо виділяти «процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення», під якими розуміти нормативно закріплені процесуальні алгоритми дій уповноважених органів, які визначають підстави та порядок здійснення контрольних заходів з метою встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також виявлення та усунення відхилень від даного принципу.

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

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

До методів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні слід віднести: 1) спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції); 2) аналіз звітів про контрольовані операції; 3) аналіз документації з трансфертного ціноутворення; 4) аналіз будь-яких інформаційних джерел, які дозволяють перевірити контрольовані операції; 5) опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків; 6) стимулювання до самостійного коригування цін контрольованих операцій і сум

податкових зобов'язань – здійснюється шляхом роз'яснення платнику податків допущених порушень і необхідності їх усунення (даний метод застосовується до моменту призначення податкової перевірки).

Перейдемо безпосереднього до аналізу запропонованих процедур податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, а також методів, які застосовуються контролюючими органами в процесі їх реалізації.

Перша процедура податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні – моніторинг цін у контрольованих операціях.

Нормативне закріплення даної процедури податкового контролю зосереджено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 706 від 14.08.2015 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за № 1055/27500 від 03.09.2015 [238] (далі – Порядок № 706). Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 [195].

Міністерство фінансів України чітко визначило основні цілі моніторингу цін у контрольованих операціях: 1) встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»; 2) виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення; 3) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань; 4) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення (п. 2 розділу I Порядку № 706). Не можна позитивно не відзначити, що сформульовані національним суб'єктом нормотворення цілі моніторингу контрольованих операцій відповідають Настановам ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 [195].

Сутність моніторингу цін у контрольованих операціях визначена в пп. 39.5.1.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України – здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, отриманих, зокрема, на підставі запитів, надісланих відповідно до підпунктів 39.4.4 та 39.4.8 пункту 39.4 цієї статті, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до ст. 73 цього Кодексу. З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки» посадові особи контролюючого органу, під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, поданих платником податків відповідно до пункту 39.4 цієї статті, мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Підкреслимо, що безпосереднім предметом аналізу контролюючих органів в ході здійснення моніторингу цін у контрольованих операціях виступають: 1) звіти платників податків про контрольовані операції; 2) документація з трансфертного ціноутворення, надана за вимогою контролюючого органу; 3) будь-яка інформація, отримана контролюючим органом належним та допустимим шляхом; 4) будь-які інформаційні джерела. В процесі своєї діяльності задля оптимізації часових та людських ресурсів контролюючі органи можуть створювати спеціалізовані інформаційні бази даних, в яких централізовано будуть акумулювати та узагальнювати загальнодоступну інформацію про ринкові ціни на товари (роботи, послуги).

Проаналізувавши внутрішню структуру побудови Порядку № 706 можна констатувати, що в цілому моніторинг здійснюється контролюючими органами за трьома напрямками:

- 1) спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції);
- 2) аналіз звітів про контрольовані операції;
- 3) аналіз документації з трансфертного ціноутворення.

В ідеальному випадку дані напрями виступають послідовними етапами моніторингу, проте вони також можуть здійснюватись і незалежно один від одного. Вважаємо, що названі напрями моніторингу цін у контрольованих операціях одночасно виступають самостійними методами податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції), як метод податкового контролю трансфертного ціноутворення, проводиться контролюючим органом шляхом зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п. 1 розділу II Порядку № 706).

На практиці первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції є безперервним процесом контролюючих органів, який проводиться протягом всього звітного періоду. Отримані в результаті первинного аналізу документи використовуються контролюючими органами при подальшому аналізі звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та прийнятті рішення про призначення перевірки таких операцій.

Якщо в ході здійснення первинного аналізу контролюючі органи виявлять мінімальні ризики невідповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та розмивання бази оподаткування, контролюючий орган має право на підставі п. 73.3 ст. 73 ПК України письмово звернутися до платника податку із запитом про надання інформації. В такому випадку платники податків зобов'язані надати відповідь із відповідним документальним підтвердженням протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.

Також контролюючі органи України можуть звернутися із письмовим запитом до уповноважених органів іноземної держави, якщо останні володіють або можуть володіти необхідною інформацією (пп. 5–7, 10 розділу II Порядку № 706).

Важливо підкреслити, що у разі виявлення під час первинного аналізу факту застосування платником податку умов, що не відповідають принципу «витягнутої руки», платник податку має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції та сум податкових зобов'язань (до пп. 39.5.4.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України). За своєю сутністю самостійне коригування являє собою розрахунок платником податків своїх податкових зобов'язань по контрольованих операціях відповідно до принципу «витягнутої руки», навіть якщо фактична ціна у контрольованих операціях відрізняється. На етапі моніторингу платник податків має можливість скористатись зазначеним правом. Проте з моменту прийняття контролюючим органом рішення про проведення податкової перевірки платник податку більше не має права здійснювати самостійного коригування своїх податкових зобов'язань.

Цілком погоджуємось із тезою про те, що проведення фінансового контролю у попереджувальній формі дозволяє уникнути порушень податкового законодавства тими суб'єктами, для яких це порушення є не умисним, а є результатом недостатнього знання законів. Попереджувальний характер має контроль податкових органів за своєчасним поданням платниками податків відповідних документів, платежів до бюджету, а також перевірка документації щодо правильності визначення прибутку, доходу, інших об'єктів оподаткування й обчислення податків [266, С. 176].

Вважаємо, що кінцевою метою первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції є не просто встановлення господарських операцій, в яких наявні ризики відхилення платниками податків від принципу «витягнутої руки», а саме стимулювання платників податків до самостійного коригування цін контрольованих операцій та сум податкових зобов'язань. На нашу думку, контролюючий орган після

документального встановлення порушення принципу «витягнутої руки» перед тим, як проводити податкову перевірку та виносити податкові повідомлення-рішення, повинен роз'яснити про це платнику податків та дати йому можливість самостійно усунути усі податкові порушення. Як вбачається, подібний соціальний діалог між бізнесом та державою підвищуватиме податкову дисципліну платників податків. Нагадаємо, що саме такий підхід до здійснення податкового контролю закріплений в Лімській декларації керівних принципів контролю від 01.01.1977, яка визначає, що головною ціллю контролю є не сам по собі контроль, а встановлення на ранніх стадіях відхилень від законних нормативів та здійснення, за можливості, всіх можливих коригувань [151].

Аналіз звітів про контрольовані операції, як метод податкового контролю трансфертного ціноутворення, полягає в здійсненні ДПС України контролю за поданням платниками податків звітів про контрольовані операції, а також в безпосередньому аналізі поданих звітів. З метою контролю за своєчасністю та повнотою поданням звітів про контрольовані операції, ДПС України щороку до 1 жовтня, що настає за звітним, формує переліки платників податків, господарські операції яких підпадають під ознаки контрольованих. При формуванні даних переліків контролюючі органи використовують наявні інформаційні ресурси та виходять із критеріїв визначення господарських операцій контрольованими, встановлених пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України.

Варто зазначити, що підвищення рівня планування, координації та аналізу роботи щодо здійснення попереднього фінансового контролю вимагає забезпечення необхідної технічної та нормативної бази для розвитку інформатизації, системи зв'язку та комунікаційної мережі на всіх рівнях податкових органів, а також створення більш ефективної системи інформаційної взаємодії із кредитно-фінансовими установами, Держказначейством, місцевими органами виконавчої влади, митницею та ін. Це дозволить покращити «кабінетний контроль» [266, С. 176].

До 1 жовтня року, що настає за звітним, платники податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подати до контролюючого органу відповідні звіти. В результаті, до 1 жовтня року, що настає за звітним, контролюючі органи повинні мати в розпорядженні сформований ними перелік платників податків, господарські операції яких підпадають під критерії контрольованих, а також реєстр поданих платниками податків звітів про контрольовані операції. Після співставлення та вивчення акумульованих даних контролюючі органи визначають категорію платників податків, щодо яких існують ризики ненадання звітів про контрольовані операції або ж ризики неповного включення до наданих звітів інформації про контрольовані операції.

У контексті зазначеного вважаємо за необхідне звернутись до досвіду Великобританії та США щодо обов'язку промोутерів (консультантів) подавати звіти про контрольовані операції.

При дослідженні правового регулювання податкового планування міжнародних корпорацій Ю. О. Мельник справедливо зазначає, що окремі науковці до переліку учасників правовідносин у сфері податкового планування відносить також суб'єктів, які впливають на сплату податків платниками. Як свідчить практичний досвід розвинутих держав, це стосується податкових консультантів. Як і більшість понять, пов'язаних зі сферою податкового планування, поняття «податкове консультування» (tax consulting) не визначене вітчизняним законодавством, хоча ще у 2008 році спроба законодавчо закріпити його сутність була здійснена шляхом подання проекту Закону України «Про податкове консультування в Україні» від 10.07.2008 № 2745. При цьому сама діяльність у сфері податкового консультування в Україні на сьогодні здійснюється та за своєю суттю полягає у наданні консультаційних послуг щодо оподаткування операцій та/або діяльності підприємства згідно з вимогами українського або міжнародного законодавства. Включення податкових консультантів до переліку суб'єктів правовідносин у сфері податкового планування пов'язане з тим, що саме їх висновки

та пропозиції покладено в основу рішень платників податків щодо використання тих чи інших шляхів зниження податкового навантаження [164, С. 85].

Характеризуючи британський підхід до розкриття інформації окремо слід зазначити, що Великобританія першою державою в світі розробила та впровадила в своє законодавство Правила щодо обов'язкового розкриття промоутерами схем по уникненню оподаткування (Disclosure of Tax Avoidance Schemes Rules – **DOTAS**). Зазначені правила зосереджені в сьомому розділі Акта про фінанси 2004 року [11]. Ключова ідея правил DOTAS полягає в тому, що Податкова служба Великобританії на ранніх стадіях акумулює інформацію про наявні податкові схеми, які платники податків застосовують при здійсненні свого податкового планування. Крім того, Податкова служба Великобританії отримує список платників податків, які застосовують податкові схеми. І, нарешті, Податкова служба Великобританії отримує можливість ідентифікувати слабкі сторони національного податкового законодавства, яке необхідно вдосконалити. Відповідно до ст. 306 Акта про фінанси 2004 року у Великобританії обов'язковому розкриттю підлягають такі категорії схем: 1) схеми, які відповідають опису та критеріям, затверджених Міністерством фінансів Великобританії [67]; 2) схеми, застосування яких надає або може надати будь-якій особі переваги стосовно її податкових зобов'язань; 3) схеми, основною або однією із основних вигод яких є зменшення податкового навантаження [11].

Центральне місце в рамках правил DOTAS відіграє промоутер, на якому, власне кажучи, і зосереджені правила. Під «промоутером» розуміється особа, яка в ході ведення бізнесу несе відповідальність за розробку, організацію або управління податковою схемою, або особа, яка робить схему можливою для її реалізації іншою особою. Фактично дана особа займає одну із ключових позицій при здійсненні платником податків податкового планування. Британська модель податкового контролю трансфертного ціноутворення

обов'язок по розкриттю податкових схем покладає на промоутера, який повинен подати Податковій службі Великобританії розширену інформацію про алгоритм застосування схеми і отримати в Службі номер реєстрації схеми. У подальшому платник податків, який застосовує дану податкову схему, зобов'язаний відобразити її реєстраційний номер в окремому додатку до податкової декларації. Крім цього, після отримання реєстраційних номерів про реєстрацію податкових схем промоутери зобов'язані щоквартально подавати Податковій службі Великобританії список клієнтів, які реалізували податкові схеми (статті 307, 308, 313 Акта про фінанси 2004 року) [11].

Разом з тим, в якості винятку законодавство Великобританії передбачає випадки, коли обов'язок по розкриттю і реєстрації податкових схем покладається безпосередньо на платника податків: 1) промоутер не є резидентом Великобританії; 2) промоутер є юристом (адвокатом) і його професійними обов'язками є збереження предмета консалтингу клієнтів у строгій конфіденційності; 3) у платника податків відсутній промоутер, наприклад коли податкова схема розробляється всередині компанії або афілійованої групи компаній (статті 309, 310 Акта про фінанси 2004 року) [11]. У контексті цього важливим є також роз'яснення Податкової служби Великобританії, що у випадку якщо платник податків прийняв на роботу особу, діяльність якої фактично відповідає ознакам промоутера, тоді такий працівник вважається промоутером конкретної податкової схеми. В результаті, будь-який працівник або працівники, які діють в якості промоутера податкової схеми, несуть особисту відповідальність за неподання до Податкової служби Великобританії інформації про податкову схему [14, С. 22].

Досвід Великобританії показує, що в перші роки після впровадження правил DOTAS розпочалася активна робота Уряду разом з Парламентом щодо усунення прогалин податкового законодавства. По спливу невеликого періоду часу активність реформування призупинилась з огляду на такі фактори: 1) в результаті змін законодавства суттєво скоротилися можливості платників податків успішно розроб-

ляти та практикувати податкові схеми; 2) окремі великі та авторитетні консалтингові компанії відійшли від ринку розробки схем по уникненню сплати податків; 3) до інструментарію боротьби із недобросовісними платниками податків були додані нові інструменти, зокрема процедури, націлені на боротьбу із уникненням оподаткування (General anti-avoidance rule – GAAR); 4) відбулось суттєве зниження компетентності стосовно типу податкових схем сприяння в уникненні сплати податків, яке означає, що розкриті схеми можуть підлягати аналізу в рамках діючого законодавства і не потрібно реакції законодавчих органів [43, С. 25–26].

Таким чином, у Великобританії платники податків повинні слідкувати за тим, щоб всі податкові схеми були завчасно зареєстрованими їх промоутерами в Податковій службі Великобританії, в протилежному разі – самостійно це зробити. Крім цього, якщо протягом звітного податкового періоду мало місце використання платником податків податкових схем, він зобов'язаний відобразити реєстраційні номери таких податкових схем в окремому додатку до податкової декларації. Окремі щорічні звітності підлягають операції платників податків за договорами із Податковою службою Великобританії про попереднє узгодження ціноутворення.

Схожою до британської є американська модель подачі звітності про податкові схеми. Так, відповідно до податкового законодавства США окрему категорії осіб, які зобов'язані подавати звітність Податковій службі США, становлять консультанти платників податків по звітним операціям (Reportable Transactions). Під «консультантами» розуміють будь-яких осіб, які надають платникам податків будь-яку суттєву допомогу або поради щодо організації, управління, просування, продажу, реалізації, страхування або виконання будь-яких операцій, які законодавством США віднесено до категорії «звітних» і по яким, у результаті допомоги або порад консультанта, у платників податків виникає прибуток: 1) по операціям із визначеного списку (Listed Transactions) – у розмірі 10 тисяч доларів США для фізичних осіб і 25 тисяч доларів США для юридичних осіб; 2) по операціям, які

підпадають під визначені критерії (Non-Listed Transactions) – у розмірі 50 тисяч доларів США для фізичних осіб і 250 тисяч доларів США для юридичних осіб. Такі консультанти одночасно із своєю податковою декларацією зобов'язані подати до Податкової служби США звіт за затвердженою формою 8886. У звіті повинні бути відображені всі операції, в яких особа була задіяна в якості консультанта [15].

Звертаємо увагу, що Україна поки що не імплементувала в національне податкове законодавство положення про те, що консультанти (промоутери) зобов'язані самостійно подавати звіти до ДПС України про всі податкові схеми своїх клієнтів, які можуть призвести до штучного зменшення податкової бази і, тим самим, до ухилення від оподаткування. Оцінюючи останні тенденції, які відбуваються у різних державах світу щодо імплементатії стандартів Плану BEPS, можемо стверджувати, що в найближчому майбутньому Україна також запровадить персональну відповідальність консультантів (промоутерів) податкових схем, поряд із відповідальністю самих платників податків, які реалізують дані схеми.

Після встановлення підозрілої категорії платників податків, контролюючими органами розпочинається процес додаткового вивчення фактичних обставин справи на предмет обґрунтованості неподання платниками звітів про контрольовані операції або ж неповного включення до поданих звітів усіх контрольованих операцій. З цією метою контролюючі органи направляють платникам податків письмові запити про надання інформації в порядку, передбаченому п. 73.3 ст. 73 ПК України. У випадку, якщо в ході додаткового вивчення документів будуть підтверджені підозри, контролюючі органи проводять документальну позапланову перевірку з метою фіксації порушення платниками податків вимог пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України. В результаті, у разі встановлення в ході документальної позапланової перевірки фактів здійснення платниками податків контрольованих операцій, звіт про які не подано або які не включено до поданих звітів, контролюючі органи надсилають повідомлення про виявлені контрольовані

операції центральному апарату ДПС України. Днем виявлення контролюючим органом фактів проведення платником податків контрольованих операцій є дата складання відповідного акта.

Окрім контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, контролюючі органи здійснюють безпосередній аналіз поданих звітів. При такому аналізі використовуються усі можливі інформаційні джерела, а також результати спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинного аналізу інформації про здійснені контрольовані операції). Крім того, як зазначено в п. 3 розділу III Порядку № 706, під час проведення аналізу звітів ураховуються результати фінансово-господарської діяльності платника податків, зокрема, але не виключно: 1) збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів; 2) невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі; 3) значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг; 4) сплачене роялті та/або відсотки за фінансовими запозиченнями; 5) проведення господарських операцій, нетипових для поточної діяльності платника тощо.

У випадку, якщо в результаті аналізу звітів контролюючі органи доходять висновку про порушення принципу «витагнутої руки», останні ініціюють перед центральним апаратом ДПС України направлення запиту до платників податків щодо подання документації з трансфертного ціноутворення відповідно до пп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 ПК України. Центральний апарат, за результатами розгляду звернення контролюючого органу, приймає рішення про направлення запиту платнику податків щодо подання документації з трансфертного ціноутворення або недоцільності такого направлення, про що інформує ініціатора запиту в письмовій формі. Ініціатива направлення запиту щодо подання документації з трансфертного ціноутворення також може виходити безпосередньо від центрального апарату ДПС України, про що останній інформує контролюючий орган, в якому платник податків перебуває на обліку.

Аналіз документації з трансфертного ціноутворення, як метод податкового контролю трансфертного ціноутворення, полягає в поглибленому вивченні первинних та зведених облікових документів про контрольовані операції, а також письмових пояснень платника податків. Відповідно до пп. 39.4.4. п. 39.4 ст. 39 ПК України запит щодо надання документації з трансфертного ціноутворення може надсилати виключно центральний апарат ДПС України.

У пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПК України визначений мінімальний перелік інформації, який повинен міститися в документації з трансфертного ціноутворення. Після здійснення такого запиту центральний апарат ДПС України письмово повідомляє про це контролюючий орган, в якому платник податків перебуває на обліку. Функцією останнього в даному ланцюгу є контроль за дотриманням платником податків строків надання документації (протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту), а також безпосередній аналіз документації з трансфертного ціноутворення (протягом 15 робочих днів з дати її отримання) на предмет повноти розкриття інформації, а також достатності та повноти обґрунтувань. За результатами аналізу документації з трансфертного ціноутворення контролюючий орган надсилає центральному апарату ДПС України свій висновок про наявність/відсутність податкових ризиків трансфертного ціноутворення, а також про доцільність/недоцільність проведення документальної позапланової перевірки.

Проведений аналіз дає нам можливість стверджувати, що самостійним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні повинно стати якісне підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України. Під час проведення моніторингу контрольованих операцій ДПС України здійснює зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их)

операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п. 1 розділу II Порядку № 706) [238].

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 змоги забезпечити автоматизації ряду завдань під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Як підкреслює М. О. Мішин, звичайним джерелом інформації для пошуку ДФС України (починаючи з 2019 року – 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 порівнянності, 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 є інформація щодо операцій з третіми сторонами. Прикладом таких баз даних є СПАРК (Інтерфакс), Orbis, Amadeus, Ruslana (всі – Buro van Dajk), ONESOURCE Transfer Pricing (Tompson Reuters) [187, 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 низько податковими юрисдикціями є дуже дорогою. В Україні одночасно її можуть собі дозволити лише аудиторські компанії «Великої четвірки» [124, 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 і 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, в першу чергу, податкових і митних. Ідея полягає в тому, що затрати людських ресурсів повинні здійснюватись не на механічну, а на аналітичну роботу контролюючого органу. Аналітична робота, насамперед, зводиться до аналізу контрольованих операцій, оскільки даний процес є доволі трудоємким 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 даного напрямку 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 ґрунтуються на рентабельності та в 90% використовуються платниками та посадовими особами податкових органів для контролю трансфертного ціноутворення [124, С. 92]. Прозоре оприлюднення платниками податків своєї фінансової звітності разом з аудиторськими

звітами за звітний податковий період на спеціалізованих веб-порталах вже давно використовується провідними державами світу. Запровадження даних вимог в Україні дозволить в подальшому ДПС України ефективніше здійснювати перевірку відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Друга процедура податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні – податкова перевірка платника податків.

Нормативне закріплення даної процедури податкового контролю зосереджено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 344 від 10.03.2016, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України за № 497/28627 від 01.04.2016 [239] (далі – Порядок № 344). Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 [195, С. 175].

Податкова перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» за своїм видом є документальною позаплановою перевіркою, яка проводиться контролюючими органами відповідно до загальних положень глави 8 з урахуванням особливостей, визначених ст. 39 ПК України. Разом з тим, ні ПК України, ні Порядок № 344 не визначають, якого типу повинна бути документальна позапланова перевірка – виїзна чи невиїзна. З даного приводу актуальною вважаємо точку зору М. О. Мішина, який тривалий час обіймав посаду начальника відділу перевірок трансфертного ціноутворення Департаменту аудиту ДПС України. Практик, зокрема, зазначає, що із урахуванням специфіки та процедур проведення податкової перевірки контрольованих операцій, така перевірка проводиться, насамперед, як позапланова документальна виїзна перевірка [188, С. 28].

Український законодавець задля зменшення потенційних ризиків зловживань контролюючими органами наданими їм повноваженнями закріпив обмеження, що контролюючий орган не має права проводити більше однієї перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» одного платника податків протягом календарного року, а також не має права повторно проводити перевірку з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» платника податків, які вже були перевірені (крім випадків, зазначених у підпунктах 78.1.5, 78.1.11, 78.1.12 п. 78.1 ст. 78 ПК України).

Аналіз норм ПК України дає можливість стверджувати, що між статтею 39, яка присвячена податковому регулюванню трансфертного ціноутворення, та статтею 78, яка визначає порядок та підстави проведення документальних позапланових перевірок, прослідковується незначний правовий дисонанс. Зокрема, в названих статтях по-різному визначаються підстави для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». Останнє ми оцінюємо як недолік законодавчої техніки, що порушує систему податкового законодавства. Вважаємо, що контролюючі органи при прийнятті рішення про призначення перевірки повинні виходити з того, що зазначені статті мають рівноправний характер та взаємодоповнюють одна одну.

Резюмуючи податкове законодавство України, самостійними підставами для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» є:

- 1) неподання платником податків чи подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення (пп. 78.1.15 п. 78.1 ст. 78, пп. 39.5.2.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України);
- 2) встановлення порушень під час моніторингу звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення відповідно до вимог пунктів 39.4 і 39.5 ст. 39 ПК України (пп. 78.1.15 п. 78.1 ст. 78);

- 3) отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (пп. 78.1.14 п. 78.1 ст. 78 ПК України);
- 4) надання платником податків звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення (пп. 78.1.16 п. 78.1 ст. 78, пп. 39.5.2.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України).

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

Наступною особливістю є те, що контролюючий орган повинен погодити рішення про призначення перевірки з центральним апаратом ДПС України. Для цього контролюючий орган направляє до ДПС України інформаційне повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. Державна податкова служба України протягом 15 робочих днів з дати отримання відповідного інформаційного повідомлення може погодити або заборонити проведення перевірки. В будь-якому випадку, контролюючий орган може видати наказ про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» тільки після отримання від Державної податкової служби України відповідного погодження у письмовій формі. У такий спосіб центральний апарат Державної податкової служби України забезпечує поточний контроль за обґрунтованістю та доцільністю прийняття рішень територіальними органами про проведення перевірки контрольованих операцій на предмет їх відповідності принципу «витягнутої руки».

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

Характеризуючи дану процедуру податкового контролю трансфертного ціноутворення, слід акцентувати увагу на спеціальний строк давності перевірки контрольованих операцій на предмет їх відповідності принципу «витягнутої руки» та нарахування за ними податкових зобов'язань. Так, відповідно до п. 102.1 ст. 102 ПК України контролюючий орган має право провести перевірку контрольованих операцій та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків за ними не пізніше закінчення 2555 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, тоді як строк давності перевірки звичайних господарських операцій становить 1095 днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Враховуючи спеціальний строк давності перевірки контрольованих операцій, платники податків зобов'язані зберігати первинні та зведені облікові документи по всім здійсненим контрольованим операціям протягом 2555 днів, а не 1095 днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Відповідно до п. 44.1 ст. 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Відтак, платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених зазначеними документами. При цьому, відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» платник податків, в особі власника або іншої уповноваженої особи, самостійно

вирішує порядок організації бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах [218].

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

Керівник контролюючого органу, який безпосередньо здійснює податкову перевірку і який виступив ініціатором продовження строку перевірки, на підставі отриманого наказу ДПС України видає власний наказ про продовження строку перевірки контрольованих операцій. Зрозуміло, що з практичної точки зору такий наказ повинен бути якомога раніше виданий контролюючим органом для недопущення перерви між початковою датою закінчення перевірки та датою її продовження. Таким чином, за загальним правилом максимальний строк проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки» становить 18 місяців, а у виняткових випадках за рішенням ДПС України – 30 місяців (2,5 років). У ході проведення перевірки контролюючий орган зобов'язаний інформувати платника податків про поточний стан проведення перевірки кожних 6 місяців.

Після початку перевірки платник податків протягом 10 робочих днів зобов'язаний надати уповноваженим представникам контролюючого органу повний пакет документів, які прямо або опосередковано пов'язані із предметом перевірки (первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням

і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством). За загальним правилом п. 85.7 ст. 85 ПК України отримання копій документів оформлюється описом, який підписується контролюючим органом та платником податків. У разі відмови платника податків підписувати опис, контролюючий орган, який отримує копії документів, робить відповідну відмітку про відмову.

Під час проведення перевірки посадові особи контролюючого органу мають право отримувати від платника податків додаткові документи, що підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій, відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», повноту нарахування і сплати податків під час проведення контрольованих операцій. Такі документи надаються платником податків на усний запит посадових осіб, які проводять перевірку, в узгоджений із платником податків строк. У разі ненадання документів посадовим особам контролюючого органу на усний запит в узгоджений строк платнику податків направляється письмовий запит в порядку, визначеному ст. 42 ПК України. Зазначені у письмовому запиті документи надаються платником податків протягом 15 робочих днів з дати отримання запиту контролюючого органу (розділ III Порядку № 344).

Окрім роботи безпосередньо з платником податків, контрольовані операції якого перевіряються, контролюючий орган також може залучити до процесу податкової перевірки інших платників податків, які виступали сторонами контрольованих операцій. В такому випадку контролюючий орган може здійснити запит про надання документів (інформації) щодо операцій та/або провести зустрічну звірку в порядку, передбаченому ст. 73 ПК України, а також провести опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (пп. 39.5.2.13 п. 39.5 ст. 39 ПК України).

Окремо потрібно наголосити на застереженнях, які встановлюються ПК України щодо контролюючого органу, який здійснює перевірку. По-перше, контролюючий орган повинен використовувати під час перевірки метод трансфертного

ціноутворення, застосований платником податків, якщо цей метод є найдоцільнішим, згідно з критеріями, передбаченими п. 39.3 ст. 39 ПК України (пп. 39.5.2.11 п. 39.5 зазначеної статті). Проте якщо контролюючим органом буде доведено, що застосований платником податків метод (комбінація методів) не дає змоги найбільш обґрунтовано встановити відповідність умов контрольованих принципу «витягнутої руки», він має право застосувати інші методи (комбінацію методів) трансфертного ціноутворення. У будь-якому разі забороняється застосування методів (комбінації методів), не встановлених ст. 39 ПК України.

По-друге, якщо платник податків з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» використав джерела інформації, передбачені пп. 39.5.3.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України, то контролюючий орган використовує ті самі джерела інформації, якщо не доведе, що інші джерела інформації дають змогу отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій [103, С. 56–57]. При цьому, відповідно до пп. 39.5.3.3 п. 39.5 ст. 39 ПК України для зіставлення з метою оподаткування умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій контролюючий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема інформацію, доступ до якої наявний тільки у органів державної влади). Результатом проведення перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки» є складення контролюючим органом акта або довідки [242].

Фахівці ДПС України з трансфертного ціноутворення звертають увагу, що на відміну від процедури оформлення актів інших документальних перевірок, ст. 39 ПК України визначає особливості для перевірки контрольованих операцій на предмет їх відповідності принципу «витягнутої руки»: 1) строк складення акта (довідки) зараховується до строку проведення перевірки контрольованих операцій, у той час як не зараховується до строку проведення звичайних документальних перевірок; 2) акт (довідка) про результати перевірки контрольованих операцій вручається або надсилається платнику податків протягом 2 робочих днів з дати його (її)

складення (реєстрації), а для «звичайних» документальних перевірок – у день підписання акта (довідки) або відмови від підписання [103, С. 57].

Акт перевірки складається у разі, якщо за результатами перевірки виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, які відповідають принципу «витягнутої руки», що призвело до помилкового розрахунку обсягу оподатковуваного прибутку платника податку та/або заниження суми податку. Даний акт повинен містити документально підтверджені факти відхилення умов контрольованої операції від умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», обґрунтування того, що таке відхилення спричинило неправильний розрахунок обсягу оподатковуваного прибутку платника податку та/або заниження суми податку із наведенням відповідних розрахунків. Якщо в ході перевірки не буде встановлено будь-яких порушень, контролюючий орган складає довідку (пп. 39.5.2.15–39.5.2.17 п. 39.5 ст. 39 ПК України).

Аналізуючи сутність перевірки контрольованих операцій, як процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення, необхідно також підкреслити, що з огляду на складність методології обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», для перевірок таких операцій український законодавець встановив значно більші строки для надання платниками заперечень за результатами таких перевірок, розгляду цих заперечень контролюючим органом та направлення податкового повідомлення-рішення [103, С. 57].

Відповідно до пп. 39.5.2.20 п. 39.5 ст. 39 ПК України у разі незгоди платника податків або його представника з висновками перевірки або фактами та даними, викладеними в акті про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», вони мають право подати свої заперечення протягом 30 днів з дня отримання акта (для інших документальних перевірок такий строк становить 5 робочих днів). При цьому платник податків має право подати разом із запереченнями або в погоджений строк документи (їх завірені копії), що підтверджують обґрунтованість заперечень.

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом 30 робочих днів, що настають за днем їх отримання, а платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному ст. 58 цього Кодексу, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

Варто також зазначити, що Порядок № 344 у розділі V передбачає право платника податків прийняти особисту участь у розгляді його заперечень контролюючим органом. У такому разі контролюючий орган зобов'язаний допустити платника податків та повідомити йому місце і час проведення такого розгляду. За результатами розгляду заперечень складається висновок довільної форми, у якому зазначаються наведені в акті висновки, факти та дані, щодо яких надано заперечення платником податків, короткий зміст заперечень, наводиться обґрунтування позиції контролюючого органу стосовно кожного питання, порушеного в запереченнях, та підбивається підсумок щодо обґрунтованості заперечень.

Прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» здійснюється у порядку, передбаченому ст. 86 ПК України, але не раніше закінчення терміну для надання платником заперечень, визначеного пп. 39.5.2.20 п. 39.5 ст. 39 ПК України.

З даного приводу вдалими є висновок М. О. Мішина, що податкове повідомлення-рішення приймається керівником (заступником керівника) контролюючого органу не раніше ніж через 30 днів з дня вручення платнику податків акта перевірки контрольованих операцій у порядку, передбаченому ст. 58 ПК України, або у разі надання заперечень до акта перевірки – протягом 3 робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень, і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків [188, С. 33]. Оскарження податкових повідомлень-рішень, винесених контролюючими органами за результатами проведеної перевірки контрольованих операцій, здійснюється платниками податків в адміністративному або судовому порядку на загальних підставах, встановлених ст. 56 ПК України.

Аналізуючи процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні варто також зазначити, що в процесі здійснення як моніторингу, так і перевірки контрольованих операцій, контролюючі органи можуть здійснювати опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення. Останнє виступає самостійним методом податкового контролю трансфертного ціноутворення, порядок здійснення якого затверджено наказом Міністерства фінансів України № 706 від 14.08.2015, зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 1056/27501 від 03.09.2015 [212] (далі – Порядок № 706).

Враховуючи складність розрахунку методології трансфертного ціноутворення, контролюючі органи самостійно приймають рішення про опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків. ПК України зобов'язує платника податків максимально сприяти у проведенні опитування його уповноважених осіб (працівників, посадових осіб тощо). Незважаючи на це, платник податків може недобросовісно ставитись до зазначеного обов'язку, особливо коли мова іде про суттєві відхилення від принципу «витягнутої руки».

На практиці, платники податків можуть створити ряд «поважних причин», які роблять неможливим присутність його уповноважених осіб на опитуванні контролюючого органу. Крім цього, навіть будучи присутніми на опитуванні уповноважені особи платника податків можуть відмовитись від надання пояснень під час опитування та/або підписання протоколу опитування. Процес опитування здійснюється шляхом очної зустрічі посадової особи контролюючого органу та відповідної уповноваженої особи платника податків (працівник, посадова особа тощо). Документальним результатом опитування є відповідний протокол, який підписується представниками контролюючого органу, а також платника податків.

Третя процедура податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні – попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.

Нормативне закріплення даної процедури податкового контролю зосереджено в ст. 39 ПК України, а також в Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженого постановою КМУ № 504 від 17.07.2015 [237] (далі – Порядок № 504). Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання знаходимо в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 [195].

Варто підкреслити, що попереднє узгодження цін у контрольованих операціях не можна віднести до складу вище проаналізованих процедур податкового контролю (моніторинг цін у контрольованих операціях та перевірка платників податків), оскільки даний напрям контролю має абсолютно незалежний порядок реалізації. Вважаємо, що попереднє узгодження цін у контрольованих операціях є самостійною процедурою податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, сутність якої полягає в тому, що платник податків перед тим, як здійснити контрольовані операції, попередньо узгоджує їх умови із податковими службами однієї або декількох країн, в яких платник податків здійснює свою транснаціональну бізнес-діяльність або із залученням яких буде здійснюватись бізнес-діяльність. У зв'язку з цим незрозумілим для нас залишається позиція законодавця, який у пп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України визначаючи шляхи здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення не згадує попереднього узгодження цін.

Результатом такого узгодження є укладення договору, в якому визначається методологія трансфертного ціноутворення платника податків окремих його контрольованих операцій на певний період часу. Укладення такого договору є правом платника податків та дискреційними повноваженнями ДПС України. Відповідно до п. 2 Порядку № 504 договір про

попереднє узгодження ціноутворення – це угода, що укладається на обмежений строк між платником податків та ДПС України щодо визначення критеріїв відповідності умов окремих майбутніх господарських операцій платника податків принципу «витягнутої руки».

Разом з тим, беручи до уваги рекомендації ОЕСР український законодавець передбачив у національному законодавстві можливість залучення до процесу попереднього узгодження цін у контрольованих операціях іноземних державних органів, уповноважених справляти податки і збори в державі, резидентом якої є сторона (сторони) контрольованої операції. Залучення до процедури узгодження ціноутворення іноземних державних органів здійснюється відповідно до міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою (п. 4 Порядку № 504).

Таким чином, виключно за умов наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною із відповідною державою платник податків або ДПС України можуть виступити ініціатором залучення іноземних податкових органів до податкової перевірки. У такому разі договір про узгодження цін у контрольованих операціях буде мати дво- або багатосторонній характер (залежно від кількості залучених іноземних державних органів).

Інтерес для платника податків дана процедура податкового контролю має з огляду на те, що у разі подальшого дотримання ним умов договору про узгодження ціноутворення контролюючі органи не мають права приймати рішення про донарахування податкових зобов'язань, штрафів, пені стосовно контрольованих операцій, які є предметом такого договору (пп. 39.6.2.4 п. 39.6 ст. 39 ПК України). Слід підкреслити, що укладення договору про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях не звільняє платника податків від подання звіту про контрольовані операції в порядку, передбаченому п. 39.4 ст. 39 ПК України. Крім того, такий платник податків зобов'язаний щороку подавати звіт про виконання договору про попереднє узго-

дження цін у контрольованих операціях, строк подання, форма і зміст якого визначаються зазначеним договором (пп. 24–25 Порядку № 504).

Оцінюючи дану процедуру податкового контролю трансфертного ціноутворення варто виокремити наступні її особливості: 1) платники податків отримують впевненість у правильності своєї позиції при майбутньому здійсненні контрольованих операцій; 2) забезпечується оптимізація фінансових, часових та людських ресурсів контролюючих органів на проведення перевірки контрольованих операцій; 3) забезпечується уникнення ризиків подвійного оподаткування (за умови, що договори про попереднє узгодження цін укладаються із декількома податковими службами різних юрисдикцій). Таким чином, договір про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях на певний період часу усуває невизначеність платника податків у податковому режимі(ах) для своїх транснаціональних господарських операцій. Що стосується держави, то вона не витрачає своїх ресурсів на тривалі адміністративні розслідування та судові тяганини.

ОЕСР в своїх Настановах щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 також пише про те, що договори про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях дають можливість податковим службам та платникам податків проводити консультації і співпрацювати в дусі згоди й відсутності суперечностей. Можливість обговорювати складні податкові питання в менш конфронтаційній атмосфері, яка виникає при податковій перевірці трансфертного ціноутворення, може сприяти вільному потоку інформації серед усіх учасників сторін з метою досягнення законодавчо правильного і практично досяжного результату. Доброзичлива атмосфера може також призвести до більш об'єктивної оцінки наданих даних та інформації порівняно з оцінкою, що формується в контексті конфронтації та змагальності (наприклад, під час судового розгляду) [195, С. 205].

Серед недоліків даної процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення Д. О. Гетманцев виділяє такі:

- 1) необхідність подачі усіх документів та даних, які за відсутності договору про попереднє узгодження цін мають бути надані ДФС України (починаючи з 2019 року – ДПС України) виключно на запит останнього; платник має надати також усю звітність за попередні три роки – це може бути досить витратно, проте немає ніякої гарантії, що в подальшому такий договір буде укладений;
- 2) неможливість оскаржити дії ДФС України (починаючи з 2019 року – ДПС України) щодо укладення договору про попереднє узгодження цін, оскільки укладення є питанням вільного волевиявлення платника та ДФС України, а її повноваження – дискреційними;
- 3) під час укладення договору контрольована операція ще не виконана, а тому всі аспекти такої операції можуть бути і невідомі – у подальшому внести хоча б мінімальні зміни в договір про узгодження цін може бути проблематичним, якщо взагалі не можливо [97, С. 742].

Погоджуючись із наведеними недоліками, потрібно зробити декілька застережень. По-перше, насамперед ДПС України, а не платник податків, зацікавлена в укладенні договору про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях. Останнє пояснюється тим, що ДПС України все одно повинна буде перевірити ті контрольовані операції, які платник податків пропонує погодити. По-друге, беручи до уваги той факт, що керівництво ДПС України обіймає політичні посади, вважаємо, що у разі недобросовісної діяльності центрального апарату ДПС України платник податків може звернутись до Кабінету Міністрів України з вимогою взяти під контроль погоджувальний процес. Останній хоча і не є суб'єктом укладення договору про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях, однак в силу ст. 116 Конституції України є відповідальним за забезпечення проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, в тому числі політики щодо трансфертного ціноутворення.

Переходячи до характеристики порядку реалізації даної процедури податкового контролю слід зазначити, що відповідно до пп. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 ПК України платники податків мають право звернутися до центрального апарату ДПС України із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Для початку процесу погодження цін у контрольованих операціях платник податків повинен подати до ДПС України відповідну заяву, а також належним чином підготовлений пакет документів (перелік визначений п. 8 Порядку № 504). Якщо до процесу погодження цін залучена тільки ДПС України, то увесь пакет документів готується платником податків державною мовою. Якщо ж сторони погоджувального процесу вирішили залучити іноземний державний орган, уповноважений справляти податки і збори в державі, резидентом якої є сторона (сторони) контрольованої операції, то платник податків зобов'язаний забезпечити надання також копій документів та матеріалів англійською мовою.

Для розгляду заяв, проведення процедури узгодження ціноутворення і підписання договорів про попереднє узгодження ціноутворення з платником податків ДПС України утворює робочу групу. Обов'язки щодо організації спільного обговорення питання щодо узгодження цін у контрольованих операціях членами робочої групи та представниками платника податків лежать на ДПС України (пп. 12–14 Порядку № 504).

Разом з тим слід наголосити, що Кабінет Міністрів України у своїй постанові не деталізував, чи робоча група ДПС України діє на постійній основі, чи така робоча група буде утворюватися для розгляду конкретних заяв. М. О. Мішин з даного приводу зазначив, що для формування фахівців ДПС України у сфері попереднього узгодження цін контрольованих операцій спочатку буде діяти постійно діюча робоча група. В подальшому подібні питання будуть вирішуватись із урахуванням реальної кількості поданих заяв, специфіки контрольованих операцій, предмета узгодження тощо [189, С. 18].

За результатами проведення переговорів із платником податків та розгляду заяви ДПС України може прийняти одне із рішень, а саме: 1) рішення про готовність або відмову укласти договір про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях; 2) рішення про досягнення взаємної згоди із іноземними податковими службами та готовність укладення з ними договору про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях; 3) рішення про недосягнення взаємної згоди із іноземними податковими службами та неможливість укладення з ними договору про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях (п. 17 Порядку № 504).

Наведений розвиток подій є цілком логічним та не викликає зауважень. Разом з цим, істотним є питання максимального строку, протягом якого ДПС України повинна прийняти одне із рішень. Ні ПК України, ні Порядок № 504 не передбачають будь-яких часових обмежень. У спеціалізованій літературі знаходимо тезу про те, що останнє обумовлено неможливістю прогнозування строків для проведення узгодження з іноземними державними органами (для укладення дво- та багатосторонніх договорів) і практикою укладення попередніх угод про ціноутворення податковими органами інших країн [189, С. 18]. Вважаємо, що відсутність строку є суттєвою прогалиною податкового законодавства України, яка робить узгодження цін у контрольованих операціях менш ефективним. Проблема полягає в тому, що у платника податків відсутні механізми впливу на ДПС України, яка не має часових обмежень у погоджувальному процесі.

На наше переконання, в Україні для податкової системи критично необхідним є розвиток податкового інформування та консультування платників податків, який повинен розглядатися як самостійний напрям вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення. Головна ідея даного напрямку зводиться до сприяння і стимулювання платників податків добровільно виконувати свої податкові обов'язки.

Цілковито погоджуємось із Л. А. Савченко в тому, що ефективність контролю не може замірятися 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 і дієвим. Основним критерієм є досягнуті реальні результати: належне функціонування підконтрольного об'єкта в майбутньому, недопущення ним порушень фінансової дисципліни [266, С. 384].

Саме соціальний діалог з бізнесом, а не суто фіскальна функція, повинна 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 дозволить 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 протилежному разі вони зобов'язані будуть не тільки погасити свої податкові зобов'язання, а й сплатити великі суми штрафних санкцій, включаючи нараховану пеню за кожен день прострочки.

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

2.3. Заходи державного примусу за штучне маніпулювання цінами

Безперечним є той факт, що будь-які правила трансфертного ціноутворення втраять ознаки загальнообов'язковості, а відтак і свій сенс, якщо їх виконання не буде забезпечено заходами державного примусу. Красномовною є теза С. М. Братусь, який зазначив, що обов'язок без відповідальності – це юридичне ніщо, лише блага побажання [89, С. 72].

Американський суддя Хенд ще в 1935 році сформував судовий прецедент, суть якого полягає в тому, що кожен має право організувати свої справи у такий спосіб, щоб податки були якомога меншими, оскільки не існує будь-якого, навіть патріотичного, обов'язку сплачувати більше (справа «Gregory v. Helvering»). Аналогічною є правова позиція відомого англійського судді лорда Темплемана, який в 1992 році в своєму рішенні закріпив таку доктринальну позицію – не існує моралі в податках, а також незаконності й аморальності в їх мінімізації (справа «Ensign Tankers (Leasing) Ltd v. Stokes») [106, С. 101].

Ю. О. Мельник справедливо підкреслив, що на відміну від терміна «ухилення від сплати податків», доктринальна і правова позиція щодо законного податкового планування, уникнення сплати податків та податкового планування міжнародних корпорацій не є однозначною. Термін «уникнення сплати податків» використовується у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування, проте в Україні на законодавчому рівні його не визначено. Законне податкове планування можна характеризувати як форму зменшення обсягів сплачених податків, яка не суперечить законодавству і повністю підтримується законодавцем. Отже, законне податкове планування є одним із видів податкового планування, що не суперечить законодавству і є частиною податкової чи фінансової політики держави. Основна відмінність між законним податковим плануванням та уникненням від сплати податків полягає в тому, що податкове планування за своїм змістом відповідає духу закону і є частиною податкової чи фінансової

політики держави, або принаймні не суперечить їй. Уникнення від сплати податків хоча і не є незаконною діяльністю платника податків, але суперечить духу законодавства і має на меті отримання податкової вигоди, яка не була передбачена законодавцем [164, С. 49–51].

Таким чином, основна мета будь-якого бізнесу – отримання прибутку – обумовлює той об'єктивний факт, що власники (керівники) бізнесу намагаються максимально оптимізувати свої видатки, в тому числі податкові за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Природним є те, що платники податків прагнуть мінімізувати свої податкові зобов'язання усіма можливими законними методами, тоді як держава переслідує мету встановити справедливі податкові зобов'язання і проконтролювати якість їх виконання.

Відтак, податкове право повинно встановити баланс між приватними інтересами платників податків та публічним інтересом держави. З огляду на це за порушення відповідних правил держава повинна встановлювати чіткі види юридичної відповідальності, які є невід'ємним елементом механізму регулювання податкових правовідносин. Іншими словами, не платники податків повинні думати про теорію справедливого справляння податків, а держава, яка повинна сформулювати податкове законодавство без прогалин та колізій. Зазначене ще більше актуалізується щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення, оскільки в даному випадку мова йде про великих платників податків, які ведуть свою господарську діяльність у різних податкових юрисдикціях.

Розпочинаючи аналіз заходів державного примусу за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні потрібно наголосити, що конституційний обов'язок сплачувати податки і збори закріплений у ст. 67 Основного закону України. Даний обов'язок є публічним і стосується всіх без винятку фізичних та юридичних осіб. Чіткий механізм регулювання податкових відносин деталізований на рівні ПК України, який визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків

і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Одним із основних принципів податкового законодавства України визначено невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

Загальні положення відповідальності за податкові правопорушення закріплені в главі 11 ПК України. Зокрема, в ст. 111 законодавець закріпив види відповідальності у сфері податкових відносин: 1) фінансова; 2) адміністративна; 3) кримінальна. При цьому робиться уточнення, що «фінансова відповідальність» за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами. Тобто безпосередньо ПК України врегульовує тільки порядок та випадки притягнення платників податків до «фінансової відповідальності», тоді як інші види відповідальності врегульовуються КУпАП [126] та КК України [136].

Перед тим як аналізувати заходи державного примусу за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні слід зупинитись на теоретичній проблематиці питання «фінансової відповідальності». Від розуміння зазначеного базового поняття будуть залежати наші подальші висновки.

Наведена вище стаття 111 ПК України викликала гостру дискусію в науці фінансового та адміністративного права, і, на нашу думку, не безпідставно. По-перше, очевидно законодавець намагався в одному місці передбачити всі можливі міри відповідальності у сфері податкових відносин. Однак питання мети такої «систематизації» на рівні ПК України залишається відкритим. Цілком погоджуємось із Н. Ю. Онищук, що не зрозуміло, навіщо наводити у ПК України перелік видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, якщо формально ним регулюється лише перший вид (фінансова).

Така норма нагадує відтворення сторінок підручника, і аж ніяк не підносить рівень законодавчої техніки [202, С. 28]. Більш логічно передбачити в ПК України, що за податкові правопорушення, крім фінансової відповідальності, можуть наступати також адміністративна та кримінальна відповідальність, підстави та порядок притягнення до якої встановлюються окремими законами.

По-друге, дискусійним є питання щодо місця фінансової відповідальності в системі юридичної відповідальності України. Предмет дискусії обумовлений п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, де закріплено, що виключно законами України визначаються засади цивільно правової відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них. Тобто окремі вчені пишуть про те, що фінансової відповідальності взагалі не існує [117; 287, С. 62; 288]. На нашу думку чітку відповідь у даній дискусії надав Конституційний Суд України, здійснивши офіційне тлумачення зазначеної норми Конституції України у своєму рішенні № 7-рп/2001 від 30.05.2001. Зокрема було роз'яснено, що п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України спрямований не на встановлення переліку видів юридичної відповідальності, а на встановлення джерел такої відповідальності. Тобто виключно Верховна Рада України має право визначати, яке правопорушення визнається, зокрема, адміністративним правопорушенням чи злочином, та міру відповідальності за нього [264].

По-третє, виникає питання щодо правового статусу «фінансової відповідальності», зокрема питання, чому фінансова відповідальність відноситься виключно до податкових правопорушень. З даного приводу обґрунтованою вважаємо позицію Н. Ю. Онищук, яка пише про те, що фінансова відповідальність має охоплювати наслідки всіх порушень фінансового законодавства (яке, крім податкового, охоплює і бюджетне, валютне та ін.). У такому векторі фінансову

відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, що має свої видові прояви – податкову та бюджетну відповідальність зокрема [202, С. 28].

Послідовною вважаємо позицію відомого представника фінансового права Е. С. Дмитренко, яка резюмувала, що фінансові правопорушення мають системний характер і охоплюють усі сфери фінансової діяльності: 1) бюджетні; 2) податкові правопорушення; 3) правопорушення у сфері запозичень; 4) правопорушення у сфері грошового обігу та розрахунків; 5) валютні правопорушення [107, С. 41].

Авторитетним у даній науковій дискусії також є висновок А. Й. Іванського, який на рівні докторської дисертації довів, що фінансові правопорушення поділяються на п'ять груп: 1) податкові (правопорушення обліку та звітності; правопорушення, що пов'язані з виконанням обов'язків щодо сплати податків і зборів; правопорушення, спрямовані проти порядку встановлення (зміни), стягнення та перерахування податків; правопорушення, об'єктом посягання яких є права і законні інтереси платників податків; правопорушення, які спрямовані проти порядку здійснення податкового контролю); 2) у сфері валютного регулювання; 3) у сфері публічних банківських відносин; 4) у сфері грошово-касових операцій (правопорушення, пов'язані з дотриманням порядку ведення операцій з готівкою); 5) правопорушення, пов'язані з недотриманням умов здійснення касових операцій; порушення правил застосування реєстраторів розрахункових операцій та у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування [286, С. 21]. Аналогічну позицію має Ю. О. Ровинський [265, С. 148], схожу позицію також висловила М.І. Трипольська [278, С. 76].

Не вдаючись до детальної дискусії проблеми сутності фінансово-правової відповідальності в правовій системі України, яка не є предметом нашого дослідження, відзначимо, що закріплення у ст. 111 ПК України фінансової відповідальності, як самостійного виду відповідальності за податкові правопо-

рушення, є недоліком законодавчої техніки. Доречнішим було вживати поняття «податкова відповідальність» (такий підхід знаходимо, зокрема, у працях Н. Ю. Онищук [203, С. 505] та А. В. Дьоміна [104, С. 223]). Фінансову відповідальність, в свою чергу, варто розглядати як родове поняття, яке об'єднує в своєму складі податкову, бюджетну, митну, валютну та банківську види відповідальності. Зрозуміло, що кожна із названих видів фінансової відповідальності має свої особливості, зокрема, підстави виникнення, джерела встановлення, суб'єктний склад, порядок нарахування і т.п. Водночас, всі вони об'єднані предметом фінансового права, який регулює рух публічних грошових коштів.

Беручи до уваги зазначене, за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні всі заходи державного примусу пропонуємо умовно поділити на три групи: 1) заходи фінансової відповідальності; 2) заходи адміністративної відповідальності; 3) заходи кримінальної відповідальності. Відмінність між даними заходами державного примусу полягає в: підставах виникнення (податкові, адміністративні і кримінальні правопорушення); джерелах встановлення (ПК України, КК України, Кодекс України про адміністративні правопорушення); обставинах, які пом'якшують або обтяжують відповідальність; строках давності притягнення до відповідальності і т. ін. Разом з тим, всі вони спрямовані на забезпечення відповідності поведінки платників податків принципу «витягнутої руки», тобто правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків у контрольованих операціях.

Заходи фінансової відповідальності

Заходи фінансової відповідальності – це система примусових заходів державного впливу контролюючих органів на суб'єктів податкових правопорушень, зміст яких полягає у стягненні з останніх не сплачених податків і зборів, а також в їх покаранні у вигляді накладення штрафів та пені у встановлених податковим законодавством формах та порядку.

Характеризуючи заходи фінансової відповідальності слід підкреслити, що тягар доказування лежить на контролюючих органах, тобто діє презумпція правомірності платника податків (або ще її називають презумпцією невинуватості платника податків). Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України платник податків може оскаржити будь-яке рішення контролюючого органу в адміністративному або судовому порядку.

Акцентуємо увагу на те, що в обох варіантах обов'язок доказування своєї правоти лежить саме на контролюючому органі. Так, відповідно до п. 56.4 ст. 56 ПК України під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Те ж саме знаходимо в ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України – в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Цікавою особливістю заходів фінансової відповідальності є те, що при їх застосуванні контролюючими органами не враховується конституційний принцип індивідуалізації юридичної відповідальності. Так, відповідно до ст. 61 Конституції України юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. М. І. Хавронюк роз'яснив, що зміст даного конституційного принципу полягає в тому, що при

призначенні покарання, стягнення, застосування інших заходів, пов'язаних з притягненням особи до юридичної відповідальності того чи іншого виду, мають враховуватися дані про особу винного, зокрема такі, що пом'якшують та обтяжують відповідальність, або такі, які є кваліфікуючими ознаками правопорушення, дані про спосіб життя особи, її майновий стан, ступінь її вини, мету і мотиви вчинення правопорушення тощо, і з урахуванням цих даних має остаточно вирішуватись питання про вид і міру покарання (стягнення), про можливість звільнення особи від відповідальності чи від покарання (стягнення тощо) [130, С. 528].

Не знаходимо в ПК України будь-яких норм, які б вимагали від контролюючих органів здійснювати індивідуальний підхід до платника податків, при притягненні останнього до фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення. В спеціалізованій юридичній літературі можна зустріти позиції вчених, які називають останнє прогалиною податкового законодавства, з чим ми не можемо погодитись. По-перше, індивідуальний підхід до винесення податкових повідомлень-рішень може стати полем для корупції, оскільки контролюючі органи будуть мати широкі дискреційні повноваження. Останнє тільки підсилюється тим фактом, що при трансфертному ціноутворенні завжди мова іде про великих платників податків, які мають як фінансові можливості, так і політичне лобі. По-друге, при нарахуванні податків не можна застосовувати «подвійні стандарти» до різних платників податків, оскільки податки та збори встановлюються однаковими для всіх без винятку фізичних та юридичних осіб. Тут, знову-таки, потрібно пам'ятати конституційний принцип того, що незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності. До всіх без винятку платників податків повинен застосовуватись єдиний правовий режим.

Варто навести висновок М. П. Кучерявенка, який виділяє такі форми фінансової відповідальності: 1) стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; 2) штрафу, що накладається податковим органом;

3) пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [210, С. 256]. По-суті наведені форми прояву фінансової відповідальності є тими окремими санкціями, які можуть застосовуватись до суб'єктів податкових правопорушень. Кожна із зазначених санкцій є самостійною і не заміняє собою інших видів санкцій, тобто фінансові санкції застосовується одночасно.

Як справедливо зазначила О. А. Ногіна, що основною метою держави при створенні системи податкового контролю є постійне виявлення і вилучення до бюджетної системи недоїмок з податків і зборів, а також запобігання здійсненню порушень податкового законодавства. Своєчасне формування податкових доходів бюджетів – ось основне завдання, яке стоїть перед податковими органами [198, С. 30–31].

Приєднуємось до наукової позиції М. П. Кучерявенка [210, С. 256], Н. Ю. Онищук [201, С. 127] та І. І. Кучерова [140, С. 143], що основною особливістю фінансової відповідальності в податковому праві є не просто каральна функція (накладення штрафів, пені), а, насамперед, правовідновлювальна (компенсаційна) функція – донарахування несплачених податків, чим забезпечується відшкодування майнових втрат держави або територіальних громад. Зрозумілим є те, що держава зацікавлена якомога скоріше забезпечити виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань, оскільки від сплати податків залежить платоспроможність держави в цілому.

Отже, основним заходом впливу фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є донарахування та примусове стягнення податків по тим контрольованим операціям, за якими були здійснені порушення.

Відповідно до пп. 39.1.3 п. 39.1 ст. 39 ПК України, якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку. Для цього контролюючі органи повинні провести позапланову податкову перевірку платника податків і зафіксувати факт порушення у формі відповідного акта перевірки.

Відтак, якщо за результатами перевірки виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», що призвело до невірному розрахунку обсягу оподаткованого прибутку платника податку та/або заниження суми податку, складається відповідний акт перевірки (пп. 39.5.2.15 п. 39.5 ст. 39 ПК України). Після цього контролюючі органи приймають цілком традиційне для податкових правовідносин повідомлення-рішення, яке встановлює обов'язок для платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, а також внести відповідні зміни до своєї податкової звітності.

Наступним заходом впливу фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є покарання платника податків у вигляді накладення штрафів та пені. Останнє робиться для того, щоб платнику податку не було вигідно «ризикувати», а також «було що втрачати». Очевидно, що без додаткових штрафних санкцій платник податків міг би спокійно занижувати свою базу оподаткування за допомогою трансфертних цін, при цьому не ризикуючи (максимум, що могло б настати, це донарахування податкових зобов'язань відповідно до принципу «витягнутої руки»). Штрафи та пеня, як заходи впливу фінансової відповідальності, спрямовані на виправлення та перевиховання порушників податкового законодавства.

Штрафні санкції законодавець передбачив у ст. 120 ПК України. Отже, податкове законодавство України передбачає наступні штрафні санкції за порушення правил податкового контролю трансфертного ціноутворення:

- 1) неподання звіту про контрольовані операції – 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітного року;
- 2) несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції – 1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітного року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але в будь-якому випадку не більше таких 300 розмірів;

- 3) недекларування контрольованих операцій у відповідному звіті – 1% від суми незадекларованих контрольованих операцій, але в будь-якому випадку не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за всі незадекларовані контрольовані операції;
- 4) несвоєчасне декларування окремих контрольованих операцій у відповідних звітах – 1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за кожний календарний день несвоєчасного декларування контрольованих операцій, але в будь-якому випадку не більше 300 таких розмірів;
- 5) неподання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу – 3% від суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація з трансфертного ціноутворення, але в будь-якому випадку не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітньому році;
- 6) несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу – 2 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за кожний календарний день несвоєчасного подання документації з трансфертного ціноутворення, але в будь-якому випадку не більше 200 таких розмірів.

Як бачимо, наведені штрафні санкції за порушення правил трансфертного ціноутворення розраховуються виходячи з розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року. При цьому актуальним є зробити уточнення, про яку редакцію прожиткового мінімуму іде мова. Відповідно до п. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами,

застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій. Тобто при розрахунку штрафних санкцій за основу береться діючий в державі прожитковий мінімум для працездатної особи.

Крім штрафних санкцій, за порушення правил трансфертного ціноутворення на суму грошового зобов'язання платника податків нараховується також пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, тобто до повного погашення платником податків своїх податкових зобов'язань (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження). Загальні положення щодо нарахування пені встановлені главою 12 ПК України. Нарахування пені пов'язується із виникненням податкового боргу платника податків, тобто порушенням строків виконання податкових зобов'язань.

І. В. Мізіна вдало відзначила, що пеня, як спосіб забезпечення виконання податкових зобов'язань, виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція полягає в створенні додаткових майнових обтяжень для платника податків у зв'язку з порушенням ним терміну виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Компенсаційна функція зумовлена необхідністю компенсації порушених майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в зв'язку з несвоєчасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів [182, С. 168].

Виходячи з п. 129.4 ст. 129 ПК України не важко дійти висновку, що у разі відхилення платником податків від принципу «вितягнутої руки» у контрольованих операціях і встановлення даного факту контролюючим органом за результатами позапланової податкової перевірки у формі відповідного акта, на всю суму нарахованого грошового зобов'язання (включаючи суми штрафних санкцій), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Слід також звернути увагу, що відповідно до п. 131.2 ст. 131 ПК України при погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені. Очевидно останнє спрямовано на те, щоб платник податків якомога швидше сплатив всі свої податкові зобов'язання, оскільки держава зацікавлена не стільки в пені, як в оперативності наповнення державного бюджету. Що ж стосується пені, то вона зараховується до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

Таким чином, заходами фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні є:

- 1) донарахування контролюючими органами та примусове стягнення податків по тим контрольованим операціям, в яких платник податків відхилився від принципу «витягнутої руки»;
- 2) накладення контролюючими органами штрафних санкцій на платника податків за порушення ним одного із наступних правил податкового контролю трансфертного ціноутворення: неподання звіту про контрольовані операції; несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції; недекларування контрольованих операцій у відповідному звіті; несвоєчасне декларування окремих контрольованих операцій у відповідних звітах; неподання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу; несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу;
- 3) нарахування контролюючими органами пені за кожний календарний день прострочення платником податків сплати своїх грошових зобов'язань по контрольованим операціям, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Заходи адміністративної відповідальності

Заходи адміністративної відповідальності – це система примусових заходів державного впливу контролюючих органів на суб'єктів адміністративних проступків, зміст яких полягає у накладенні на винних осіб адміністративних стягнень майнового, морального, особистісного чи іншого характеру у встановлених адміністративним законодавством формах та порядку.

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної умисної або необережної дії або бездіяльності, що посягає на охоронювані законом суспільні відносини, за що КУпАП передбачено адміністративну відповідальність. До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, а також громадяни в разі порушення ними норм податкового законодавства. Водночас, безпосередньо платники податків-юридичні особи не можуть притягуватись до адміністративної відповідальності, оскільки в разі порушення податкового законодавства для них наступатиме фінансова відповідальність, передбачена ст.ст. 117–128 ПК України.

Варто зазначити, що у випадку притягнення особи до адміністративної відповідальності тягар доказування лежить на контролюючих органах. Останнє випливає з ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України, відповідно до якої в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Адміністративна відповідальність є засобами адміністративного впливу за допомогою адміністративно-правових норм, які містять осудження винного та його діяння і передбачають негативні наслідки для правопорушника [95, С. 475]. На відміну від кримінально-правової відповідальності, адміністративна

не тягне тяжких правових наслідків та судимості, вона так чи інакше відображає державну реакцію на неправомірну поведінку, яка полягає в застосуванні адміністративних стягнень [298, С. 52–65].

Вдалою є характеристика Л. В. Коваль, яка розглядає адміністративну відповідальність як репресивний вид відповідальності, де покарання має характер особистого зазнання кари, а владний вплив спрямовується на волю правопорушника з метою певного психічного переживання ним кари, подолання певних мотивів, якими обумовлюється ірраціональна поведінка, та стимулювання мотивів, які мають схилити до поведінки, що узгоджується з правовими приписами [125, С. 133].

Заходи адміністративної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення мають на меті спонукати великих платників податків до неухильного дотримання принципу «витагнутої руки» при використанні трансфертних цін у контрольованих операціях, оскільки від цього залежить економічна стабільність держави. З усіх наявних в ст. 24 КУпАП заходів адміністративної відповідальності контролюючі органи можуть використовувати тільки адміністративні штрафи за порушення податкового законодавства, зокрема правил трансфертного ціноутворення. Заходи адміністративної відповідальності, з урахуванням економії кримінальних репресій, покликані забезпечити виконання платниками податків свого конституційного обов'язку щодо повноти і своєчасності сплати податків [160, С. 10].

Варто зазначити, що КУпАП не містить окремого розділу, який би врегульовував питання адміністративної відповідальності у сфері податкових правовідносин. Адміністративні правопорушення, які стосуються даної сфери, зосереджені в главі 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності».

Резюмуючи положення КУпАП, порушення правил трансфертного ціноутворення можуть супроводжуватись вчиненням керівниками або посадовими особами платника податків наступних адміністративних правопорушень.

1. Відсутність податкового обліку або порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України (ст. 163-1 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення).
2. Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення).
3. Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, перелічених у підпунктах 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 статті 20 ПК України (ст. 163-3 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення).
4. Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, перешкоджання працівникам контролюючих

органів у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності (ст. 164-2 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за будь-яке із перелічених адміністративних правопорушень).

5. Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця (ст. 166-6 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу на голову комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, на ліквідатора або на посадових осіб (розмір штрафів диференціюється залежно від складу конкретного правопорушення).
6. Завідомо неправдива офіційна заява громадянина-засновника (учасника) або службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина-суб'єкта підприємницької діяльності про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі (у 500 і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) (ст. 166-17 КУпАП) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 750 до 2000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Не важко помітити, що розмір адміністративних штрафів розраховується на основі неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. Відповідно до п. 5 підрозділу 1 розділу ХХ ПК України, якщо норми інших законів містять посилення на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму

встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року (50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, у розрахунку на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року).

Тобто неоподаткований мінімум доходів громадян на рівні податкової соціальної пільги застосовується виключно в частині кваліфікації адміністративних правопорушень, а не в частині визначення суми штрафних санкцій за ними. Що ж стосується розміру штрафних санкцій, то в цьому випадку слід застосовувати неоподатковуваний мінімум доходів громадян виходячи із суми 17 гривень [148].

Можна прослідкувати, що розміри штрафів за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування є мізерними для великих платників податків – категорії платників податків, які у великій вірогідності можуть бути потенційними суб'єктами порушень правил трансфертного ціноутворення. В даному випадку мова іде про платників податків, обсяг доходу яких від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує еквівалент 1 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, у разі якщо сума таких податків, зборів, платежів, крім митних платежів, перевищує еквівалент 500 тисяч євро (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Іншими словами, заходи адміністративної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є малоефективними, оскільки платник податків ризикує виключно сплатою адміністративного штрафу, що по мірках

ведення його бізнесу є нічим. З огляду на це цілком погоджуємось із тезою М. О. Мацелика про неадекватність суми адміністративного штрафу вчиненому правопорушенню у сфері податкових відносин. У більшості випадків суб'єктам підприємницької діяльності значно вигідніше сплатити адміністративний штраф за наслідками перевірки, ніж здійснювати фінансово-господарську діяльність та вести податкову звітність відповідно до чинного законодавства [160, С. 12].

Процесуальною підставою притягнення до адміністративної відповідальності у сфері податкового законодавства є протокол про адміністративне правопорушення, який повинен бути складений уповноваженим державним органом відповідно до ст. 256 КУпАП. Залежно від конкретного складу адміністративного правопорушення уповноваженими суб'єктами на складення протоколу можуть виступати: 1) органи державної податкової служби (ст.ст. 163-1-163-3, 166-17); 2) органи державного фінансового контролю (частини 3-6 ст. 166-6); 3) органи внутрішніх справ (ст. 164-2); 4) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (частини 1, 2, 9, 10 ст. 166-6).

Таким чином, порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні може супроводжуватись вчиненням адміністративних правопорушень, передбачених КУпАП. Єдиним заходом адміністративної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є накладення адміністративного штрафу на керівників або уповноважених посадових осіб платників податків. Основною метою даного виду відповідальності, на відміну від фінансової відповідальності, є не відшкодування завданої шкоди державі, а публічне засудження посадових або службових осіб платника податків, які відповідальні за вчинення адміністративного правопорушення.

Заходи кримінальної відповідальності

Заходи кримінальної відповідальності – це система примусових заходів державного впливу уповноважених державних органів на суб'єктів податкових злочинів, зміст яких полягає у перевихованні винних осіб у встановлених кримінальним законодавством формах та порядку.

ОЕСР з даного приводу акцентує увагу світової спільноти на те, що заходи кримінальної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення зазвичай застосовуються у випадку серйозних податкових наслідків. Тобто заходи кримінального характеру не є основним засобом забезпечення дотримання податкового законодавства в країнах-членах ОЕСР. Більш поширеними є цивільно-правові та адміністративно-правові санкції, як правило, у формі штрафів [195, С. 161].

Не є винятком і Україна, яка в ст. 212 Кримінального кодексу передбачила самостійний вид злочинів за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), які посягають на податкову систему держави. Предметом даного злочину є податки та обов'язкові, безумовні платежі, які платники податків зобов'язані сплачувати до бюджетів чи державних цільових фондів коштів. Власне за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) залежно від ступеня тяжкості КК України передбачає наступні заходи кримінальної відповідальності: 1) накладення штрафу від однієї тисячі до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 2) позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років; 3) конфіскація майна.

Г. В. Рибницький з даного приводу акцентує увагу, що ДФС України організовує систему своїх територіальних органів щодо запобігання та виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, провадження досудового розслідування та оперативно-розшукової діяльності. В межах своїх повноважень та через

відповідні органи (Головне оперативне управління, Головне слідче управління фінансових розслідувань, Департамент аналізу ризиків та протидії митним правопорушенням та Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом), ДФС України: отримує і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймає щодо них передбачені законом рішення; виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб; провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків; здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах; вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму [261, С. 183].

Характеризуючи заходи кримінальної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні слід зазначити про принцип невинуватості, який діє в кримінальному праві України. Відповідно до ч. 2 ст. 2 КК України особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Таким чином, тягар доказування лежить на органах досудового слідства.

Пленум Верховного суду України у своїй постанові № 15 від 08.10.2004 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» роз'яснив, що відповідальність за ст. 212 КК України може наставати лише за сукупності наступних обов'язкових умов: 1) не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять у систему оподаткування і

введені в установленому законом порядку; 2) об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; 3) платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом; 4) механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [228].

КК України визначає мінімальну межу розміру ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів) за якою настає кримінальна відповідальність. Так, виходячи зі ст. 212 КК України кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства може настати виключно за умови, що протиправні діяння особи призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у 1) значних розмірах, 2) великих розмірах або 3) особливо великих розмірах.

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (примітка до ст. 212 КК України).

Відповідно до ч. 1 ст. 212 КК України умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, карається штрафом від

однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Таким чином, мінімальною межею ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів є сума в розмірі, яка в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Великі платники податків автоматично підпадають під дану категорію. Акцентуємо увагу на те, що відповідно до п. 5 підрозділу 1 розділу XX ПК України для цілей кваліфікації кримінальних правопорушень неоподатковуваний мінімум доходів громадян визначається на рівні податкової соціальної пільги, визначеної пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 цього кодексу для відповідного року (50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, у розрахунку на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року).

Цілком погоджуємось із Д. О. Гетманцевим, Р. В. Макаручком та Я.С. Толкачовим, що ключовим при кваліфікації злочину, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України, є питання сутності поняття «ухилення від сплати податків». Складність такого розуміння полягає в тому, що законодавець залишає для платника податків можливість зменшувати розмір своїх податкових зобов'язань шляхом обрання відповідних податкових режимів, схем оподаткування і т.п. Останнє допомагає платникам податків не сплачувати частину податкових платежів, які підлягали б сплаті у разі, якщо б платник перебував на загальній системі оподаткування. Така позиція законодавця характерна не лише для України, а є цілком прийняту у світовій практиці. Це зумовлює необхідність відмежування дій, які платник податків може законно вчиняти з метою зменшення свого податкового тягаря, від дій, що становлять неправомірне ухилення від оподаткування [95, С. 401–402].

Ухилення від сплати податків може здійснюватись як у формі дії, так і у формі бездіяльності. Кінцевою метою злочинної поведінки платника податків є умисне ухилення

від оподаткування, передбаченого ПК України. Даний злочин вважається завершеним з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених податковим законодавством України.

Слід звернути увагу на те, що ст. 212 КК України передбачає спеціальну категорію осіб, які можуть бути суб'єктами злочину: 1) службові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського та податкового обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахункових документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових податкових платежів; 2) особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) будь-які інші особи, які зобов'язані утримувати чи сплачувати податкові платежі до бюджетів і державних цільових фондів.

Особу можна притягувати до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України тільки після того, як в ході досудового розслідування та під час судового розгляду кримінального провадження буде достовірно доведено факт того, що саме ця особа була відповідальною за виконання відповідних податкових зобов'язань.

Актуальними в контексті висвітлення заходів кримінальної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є висновки Д. О. Гетманцева, Р. В. Макарчука та Я. С. Толкачова, які на основі проведеного аналізу доктринальних та правозастосовчих напрацювань вчених та юристів-практиків виокремили наступні технології ухилення від оподаткування:

1. Ухилення від сплати податку на прибуток металургійними комбінатами при постачанні сировини через офшорні компанії. Суть схеми полягає в організації імпорту сировини через фірму-нерезидента, зареєстровану в офшорній зоні, за завищеними цінами. Проведена націнка дозволяє вивести отриманий прибуток з оподаткування в Україні в офшорну зону.

2. Справляння податку на прибуток при реалізації готової продукції через транзитних суб'єктів господарювання. За цією схемою суб'єкт господарювання-виробник придбаває сировину й енергоносії за фактичними цінами внутрішнього ринку, але реалізовує готову продукцію транзитним підприємствам за цінами нижче ринкових, ці підприємства, в свою чергу, реалізують товари за фактичними ринковими цінами фіктивним фірмам. Таким чином, реальний виробник не платить податку на прибуток, оскільки торгує із збитком, а транзитер ухиляється від податку на прибуток іншими способами, в тому числі штучно завищуючи свої витрати перед іншими фіктивними фірмами.
3. Ухилення від податку на прибуток при організації виробничих циклів із використанням транзитних суб'єктів господарювання. Основою даної схеми є використання транзитних фірм для багаторазового завищення цін за товари (обладнання) з наступним експортом частини прокату, при якому всі учасники схеми є збитковими, а фактично прибуток утворюється на транзитних фірмах, а також у вигляді відшкодування податку на додану вартість з бюджету.
4. Ухилення від сплати податку на прибуток за рахунок використання страхових компаній. За цією схемою одне підприємство перепродає продукцію іншому, отримуючи від нього вексель, і в подальшому страхує його на страхову суму, що дорівнює розміру прибутку від перепродажу. В результаті підприємство має нульовий дохід, а фактичний дохід отримує страхова компанія, яка (як пов'язана особа) інвестує кошти в підприємство або виводить їх іншим чином.
5. Ухилення від сплати податку на прибуток з використанням фіктивних суб'єктів господарювання, які «документально» надають послуги або реалізують товари, що дозволяє підприємству збільшувати витрати і знижувати базу оподаткування.
6. Ухилення від сплати податку на прибуток шляхом списання кредиторської заборгованості. Суть полягає в невключенні до складу доходів сум кредиторської заборгованості, за якими минув строк позовної давності.

7. Ухилення від сплати податку на прибуток з використанням банківських установ. Схема працює таким чином: банківська установа надає підприємству цільовий кредит для купівлі цінних паперів, які потім реалізуються клієнтом транзитному підприємству, що розраховується різними нематеріальними активами за вартістю отриманих цінних паперів. Отримані нематеріальні активи за заниженою ціною реалізуються фіктивній фірмі, яка розраховується за них безготівковими засобами. На отримані засоби підприємство купує у торговця цінні папери, які передає банківській установі в рахунок погашення отриманого кредиту, результатом чого є мінімізація об'єкта оподаткування із податку на прибуток [95, С. 413].

Зрозуміло, що вище наведені схеми ухилення від оподаткування не є вичерпними. Податкові правовідносини у сфері трансфертного ціноутворення є надзвичайно динамічними в силу глобалізаційних процесів у світі. Бізнес все більше і більше набирає транснаціонального характеру. Останнє закономірно обумовлює той факт, що схеми ухилення від оподаткування постійно видозмінюються та еволюціонують разом із суспільними відносинами. Вище наведені схеми є яскравою ілюстрацією, яка допоможе зрозуміти «хід думки» та «логіку дій» платника податків, який за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення прагне максимально ухилитися від оподаткування.

Аналізуючи заходи кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства слід окремо підкреслити, що кримінально караними є тільки ті діяння, які вчиняються умисно. Стаття 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. З даного приводу Пленум Верховного суду України зазначив, що про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування

готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [228].

Відтак, досудове слідство та судовий розгляд повинні встановити факт наявності умислу (наміру) не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину. Відсутність прямого умислу, спрямованого на ухилення від сплати податків та зборів, виключають кримінальну відповідальність, навіть якщо наявні всі інші елементи кримінального правопорушення.

Податкові злочини у сфері трансфертного ціноутворення можуть супроводжуватись вчиненням також інших злочинів, передбачених КК України. «Класичними злочинами, які тісно пов'язані з податковими», вважаються службове підроблення (ст. 366), підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358). У такому випадку виникає сукупність злочинів і до винних осіб застосовуються заходи кримінальної відповідальності за кожне кримінально каране діяння.

У випадку вчинення податкового злочину за допомогою підроблених службовою особою документів такі дії кваліфікуються як сукупність злочинів: за відповідною частиною ст. 212 та ч. 2 ст. 366 КК України. Обов'язкова кваліфікація службового підроблення за ч. 2 ст. 366 КК України (діяння, що спричинило тяжкі наслідки) обумовлена тим, що згідно з пунктом 4 примітки до статті 364 КК України тяжкими наслідками у статтях 364–367, якщо вони полягають у завданні матеріальних збитків, вважаються наслідки, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Оскільки криміналізація діяння ухилення від сплати податків (за ч. 1 ст. 212 КК України) передбачена у випадку «завдання матеріальних збитків, що у тисячу і більше разів перевищують неоподатковуваний

мінімум», то це є тяжкими наслідками для кваліфікації службового підроблення саме тільки за частиною 2 статті 366 КК України [95, С. 415]. У випадку службового підроблення документів, направлено на ухилення від оподаткування, до винної особи можуть бути застосовані такі заходи кримінальної відповідальності, як позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, зі штрафом від двохсот п'ятдесяти до семисот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Податкові злочини можуть супроводжуватись підробленням документів, а також використанням завідомо підробленого документа (ст. 358 КК України). Принциповою відмінністю між підробленням документа (ст. 358 КК України) та службовим підробленням документа (ст. 366 КК України) є суб'єкт вчинення. Норми частин 1–3 ст. 358 КК України є загальними щодо ст. 366 КК України. Залежно від ступеня тяжкості злочину, передбаченого ст. 358 КК України, до особи можуть бути застосовані такі заходи кримінальної відповідальності, як накладення штрафу до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арешт на строк до шести місяців, або обмеження волі на строк до п'яти років, або позбавлення волі на той самий строк.

Особливість ст. 358 КК України полягає в тому, що передбачені її частинами 1–3 злочини можуть утворювати сукупність із злочинами, передбаченими частиною 4 (використання завідомо підробленого документа) у випадку їх вчинення однією особою. Тому підроблення офіційного документа та його використання з метою ухилення від сплати податків утворюють потрібну сукупність злочинів. Але враховуючи, що суб'єкт злочину за ст. 358 КК України не є службовою особою підприємства, службові особи якого ухиляються від сплати податків, такій особі може бути інкриміновано лише пособництво в ухиленні від сплати податків (ч. 5 ст. 27 та ст. 212 КК України) [95, С. 418].

Розділ 3

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ УКРАЇНОЮ МІЖНАРОДНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМИ РОЗМИВАННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКУ

Сьогодні питання міжнародного оподаткування транснаціональних корпорацій надзвичайно гостро стоїть перед всіма без винятку державами світу. Принципи світової податкової системи, які були розробленими Лігою Націй після Першої світової війни в 20-х роках минулого ХХ століття, вже давно не є ефективними і більше не можуть застосовуватись в рамках сучасних реалій. До найбільш істотних змін за останнє століття варто віднести: 1) інтеграцію національних економік та ринків; 2) у великих корпорацій з'явилися можливості вийти за межі національного ринку і вести бізнес за кордоном; 3) в світовій економіці з'явився якісно новий сектор – цифровий, який обумовив докорінні зміни в підходах до ціноутворення результатів праці людини, а також інформатизацію традиційних видів людської діяльності. Наявна сьогодні система міжнародного оподаткування дозволяє транснаціональним корпораціям за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення цілком легально уникати оподаткування в окремо взятих податкових юрисдикціях.

Ю. О. Мельник звертає увагу, що однією з ключових характеристик податкового планування міжнародних корпорацій є його гнучкість. У світовій практиці нараховується понад 400 різноманітних схем, які використовуються для зменшення обсягів сплачених податків міжнародними корпораціями. При цьому їх кількість постійно зростає, оскільки в умовах протидії таким схемам на нормативному рівні суб'єкти

господарювання вимушені знаходити усе нові умови, які дадуть можливість зменшити базу оподаткування та відповідатимуть вимогам законодавства. Можна прогнозувати, що надалі з'являтиметься все більша кількість схем, які матимуть ускладнений характер, причому їх поява також буде прискорюватися. Таке припущення ґрунтується на підвищенні темпів розвитку міжнародних корпорацій та враховує динаміку розвитку податкового консультування як одного із самостійних напрямів господарської діяльності [164, С. 91–92].

Дана проблема актуалізується тим, що трансфертне ціноутворення підриває не тільки світовий економічний порядок, а й 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 здійснюється бізнес, практично неможливо довести штучне уникнення оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Глобалізація світової економіки вимагає від міжнародної спільноти глобальних рішень та глобального діалогу. Іншими словами, трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти.

З даного приводу цілком погоджуємось із Ю. О. Мельником, що розвитку податкового планування міжнародних корпорацій на міжнародному рівні активно сприяло те, що цей процес дуже складно регулювати. Зусиль окремих держав недостатньо для мінімізації його негативних наслідків, а дії світової спільноти вимагають високого рівня координації та узгодження інтересів усіх учасників, що робить пошук консенсусу вкрай складним. За таких умов податкове планування міжнародних корпорацій може активно розвиватися, забезпечуючи вдосконалення схем, придатних для застосування з метою зменшення податкового навантаження. Характерною особливістю

податкового планування міжнародних корпорацій, що ускладнює його правове регулювання, є саме гнучкість – схеми, з використанням яких суб'єкти зменшують обсяги сплачених податків, постійно змінюються, адаптуючись до норм чинного законодавства [164, С. 30].

У зв'язку з цим, уперше в історії міжнародного податкового співробітництва держави-члени ОЕСР і держави «Великої двадцятки» (G20) спільно працювали над розробкою Плану BEPS. У роботі також брали участь понад 85 інших держав, що не входять до ОЕСР та G20, у тому числі і Україна. План BEPS охопив комплекс заходів кожної держави світу, які направлені на протидію штучному уникненню оподаткування транснаціональних корпорацій [251, С. 20].

У вересні 2013 року ОЕСР та держави G20 спільно ухвалили План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – **BEPS**). Після цього ще довгий час тривала робота над вдосконаленням ухваленого Плану BEPS. У зв'язку з масштабом проблеми трансфертного ціноутворення до спільної роботи держав ОЕСР та G20 також приєдналася Європейська комісія та ряд держав, що розвиваються. Великий внесок та підтримку було зроблено зі сторони авторитетних міжнародних організацій, зокрема, Міжнародного валютного фонду, Світового Банку та Організації Об'єднаних Націй. У цілому після першої публікації в 2013 році 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 [36–48]. Якщо узагальнити, то увесь проєкт BEPS базується на трьох концептуальних засадах: 1) гармонізація податкового законодавства різних держав світу задля попередження можливих зловживань платників податків; 2) вдосконалення міжнародних засад оподаткування платників податків; 3) забезпечення прозорості та впевненості у міжнародному обміні податковою інформацією.

Як вдало зазначило Міністерство фінансів України, пакет заходів BEPS являє собою першу суттєву реформу правил міжнародного оподаткування за останніх майже 100 років. Очікується, що одразу після того, як розпочнеться застосування нових заходів, прибуток буде сплачуватися в тій державі, де реально він генерується за результатами здійснення економічної діяльності. Стратегії планування BEPS, що залежать від застарілих правил або на погано координованих національних заходах, вважатимуться недійсними [259].

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

Імплементація Плану BEPS була повністю підтримана КМУ, який 3 квітня 2016 року прийняв розпорядження № 275-р і затвердив Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року. До Плану Уряду серед інших були включені такі завдання Уряду: 1) здійснити комплекс заходів щодо імплементації у податкове законодавство України Плану BEPS з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування; 2) здійснити комплекс заходів щодо приведення положень діючих Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність до Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів та капіталу [241].

План BEPS також знайшов свою підтримку на рівні Президента України, який 28 квітня 2016 року утворив спеціальну робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню бази оподаткування і переміщенню прибутків за кордон. Робочу групу очолила Н. П. Южаніна – Голова Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики. Крім цього, Главою Держави було доручено КМУ невідкладно організувати роботу стосовно долучення України до міжнародних ініціатив ОЕСР, зокрема щодо автоматичного обміну податковою інформацією [245].

У результаті, 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (inclusive framework) та взяла на себе зобов'язання імплементувати, так званий, Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який включає в себе базові чотири Кроки із п'ятнадцяти запропонованих (Кроки 5, 6, 13, 14) [186]. Ми цілком позитивно оцінюємо наявні в Україні тенденції щодо приєднання до міжнародної спільноти у вирішенні глобальної проблеми трансфертного ціноутворення.

Імплементация Україною зазначених кроків BEPS в національне законодавство своєю метою має боротьбу із зловживанням інструментами трансфертного ціноутворення, агресивним податковим плануванням, забезпеченню рівних умов для вирішення питань щодо протидії ухиленню від сплати податків, удосконаленню узгодженості міжнародних податкових правил, забезпеченню більш прозорого податкового середовища. Останнє покликано покращити інвестиційний клімат, сприятиме зростанню економіки та стимулюватиме міжнародну торгівлю [167].

3.1. Багатостороння конвенція по протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування

Одним із перших стандартів BEPS, який було імплементовано в Україні, стало прийняття 28 лютого 2019 року Верховною Радою України Закону України про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting або «MLI») [248].

Даний закон був підписаний Президентом України 19 березня 2019 року і відповідно до листа Міністерства закордонних справ України № 72/14-612/1-2056 від 14.08.2019 Конвенція MLI набирає чинності з 01 грудня 2019 року [149]. Що ж стосується дат, з якої положення Конвенції MLI будуть застосовуватися до конкретних угод про оподаткування України з іншими державами, то вони залежать від дати набрання чинності цією Конвенцією окремо в кожній з таких країн.

Конвенція MLI містить як імперативні, так і факультативні положення. Імперативні норми є обов'язковими для застосування державами-підписантами, окрім випадків, коли Угоди про уникнення подвійного оподаткування вже містить необхідні правила, або держава зобов'язується виконати їх в інший спосіб. Факультативні норми можуть не застосовуватися, якщо країна-підписант зробить відповідне застереження в протоколі про приєднання [102].

Правова цінність та зручність моделі MLI полягає в тому, що її ратифікація дозволяє Україні одночасно внести необхідні зміни до всіх діючих міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та виконати Кроки 6 та 14 BEPS. Запропонована ОЕСР модель MLI усуває необхідність проводити двосторонні переговори щодо перегляду кожної такої угоди, про що розробники проєкту Конвенції зазначили безпосередньо в преамбулі. Конвенція MLI містить положення,

які обов'язкові для виконання кожною державою, яка її підписала, а також містить перелік факультативних норм, застосування яких до кожної окремої угоди буде залежати від рішення кожної з держав. Разом з тим, особливістю Конвенції MLI є те, що вона не вносить однакові зміни у всі діючі у конкретній державі Угоди про уникнення подвійного оподаткування. Конвенція MLI виступає гнучким інструментом ОЕСР, що передбачає можливість імплементації різних її варіантів. Останнє означає, що наслідки підписання Конвенції MLI можуть бути різними для окремих Угод про уникнення подвійного оподаткування.

Слід звернути увагу, що Конвенція MLI змінює Угоди про уникнення подвійного оподаткування між окремими країнами за наступних умов:

- країни-підписанти обирають, на які з укладених ними двосторонніх Угод про уникнення подвійного оподаткування буде поширюватися інструмент;
- країни-підписанти обирають, які конкретні положення (механізми) Конвенції MLI запроваджуються до Угод про уникнення подвійного оподаткування [102].

Обов'язковою умовою для застосування Конвенції MLI до конкретної Угоди є включення цієї Угоди обома державами-членами до переліку Угод, на які поширюється дія Конвенції MLI. Україна поширила дію MLI на всі свої Угоди про уникнення подвійного оподаткування, проте не всі інші держави поширили дію MLI на Угоди з Україною. Суть зводиться до того, що суверенним правом кожної держави світу є вирішувати, чи імплементувати у національне законодавство Конвенцію MLI і, якщо імплементувати, то на які конкретно Угоди про уникнення подвійного оподаткування її поширювати. Іншими словами, держава може імплементувати Конвенцію MLI, однак не поширити її на ряд іноземних держав. Наприклад, Нідерланди і Швейцарія підписали та ратифікували Конвенцію MLI, однак не поширили її дію на Україну [27]. Це означає, що незважаючи на те, що Україна поширила Конвенцію MLI на Нідерланди та Швейцарію, Угоди про уникнення подвійного оподаткування із даними державами не будуть змінені.

Обсяг дії Конвенції MLI для конкретної двосторонньої Угоди про уникнення подвійного оподаткування можна перевірити, використовуючи Базу даних відповідності MLI (MLI Matching Database), розроблену ОЕСР, яка є у публічному доступі. Вона відображає табличні дані, витягнуті зі списку резервування та сповіщень, що надаються кожною країною-підписантом Конвенції MLI. База даних відповідності MLI може автоматично генерувати інформацію щодо узгодження MLI позицій та можливих змін, що вносяться Конвенцією MLI до конкретної Угоди про уникнення подвійного оподаткування [102].

У рамках нашого дослідження зосередимо увагу на ключових акцентах Конвенції MLI, які докорінним чином змінюють існуючу до цього в Україні систему міжнародного податкового планування. Для зручності сприйняття аналіз Конвенції MLI в рамках даного підрозділу монографії розбили на логічні блоки, кожному з яких присвячений окремий акцент, який має критично важливе значення.

Акцент 1. Мета Угод про уникнення подвійного оподаткування

Аналізуючи ключові новели, які впроваджуються в податкове законодавство України у зв'язку з імплементацією MLI, слід розпочати з того, що Конвенція MLI доповнює всі діючі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування якісно новим змістом преамбули, в якій уточнюється, що Угоди про оподаткування не можуть бути спрямовані на створення можливостей повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення.

Так, відповідно до ч.1 ст.7 Конвенції MLI до Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, вносяться зміни шляхом включення такого тексту преамбули:

«Маючи намір усунути подвійне оподаткування стосовно податків, на які поширюється дія цієї Угоди, без створення

можливостей для повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або уникнення (у тому числі, шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг, передбачених цією Угодою, задля отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій)».

При цьому Конвенція MLI передбачає, що держава-сторона може залишати за собою право не змінювати преамбулу Угоди про оподаткування, яка вже містить текст преамбули, що описує намір Договірної юрисдикції усунути подвійне оподаткування без створення можливостей для повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування, незважаючи на те, чи цей текст обмежений випадками ухилення від сплати податків або уникнення (у тому числі, шляхом неправомірного використання угод з метою отримання пільг, передбачених цією Угодою, що має наслідком отримання непрямої вигоди резидентами третіх юрисдикцій), або застосовувати у ширшому значенні.

Акцент 2. Тест основної мети (Principal Purpose Test)

Наступною якісно новою зміною для українського бізнесу стало те, що Конвенція MLI доповнює діючі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування «тестом основної мети» (Principal Purpose Test).

Сутність тесту основної мети закріплено в ст. 7 Конвенції MLI і зводиться до того, що незважаючи на будь-які положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, пільга, передбачена Угодою про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, не надається стосовно виду доходу або капіталу, якщо існують підстави зробити висновок, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до цієї пільги, якщо не було визначено, що надання

цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і задачі відповідних положень Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції [81].

Починаючи з 2006 року доктрина ділової мети знайшла своє місце в судовій практиці Росії, коли Пленум Вищого арбітражного суду Російської Федерації закріпив дану доктрину в своїй постанові № 53 від 12.10.2006 «Про оцінку арбітражними судами обґрунтованості одержання платником податкової переваги». Пленум Вищого арбітражного суду Російської Федерації рекомендував судам при розгляді податкових спорів презюмувати добросовісність платника податків та одержання ним податкової переваги. Однак податковий орган може довести, що податкова перевага платника, тобто зменшення ним суми податкового зобов'язання, виявляється необґрунтованою. Податкова перевага може бути визнана необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції, що не обумовлюються розумними економічними або іншими підставами (цілями ділового характеру). Діловою метою може бути одержання економічного ефекту, водночас, податкова перевага не може вважатися самостійною діловою метою. Якщо операція враховується не відповідно до її економічного змісту, суд може визначити обсяг податкового зобов'язання платника податків, виходячи із справжнього економічного змісту операції, тобто вчинити податкову перекваліфікацію. Серед конкретних операцій, вчинених без ділової мети Пленум визначає, зокрема, операції з товаром, який не вироблявся, або не міг бути вироблений в обсязі, вказаному платником податків у документах бухгалтерського обліку. Податковий кодекс Російської Федерації, так само, як і ПК України, не містить визначення поняття «ділової мети» [213].

Отже, платники податків зможуть застосовувати пільгові ставки за конвенціями тільки за умови, що одержання таких пільг не є однією з основних цілей будь-яких операцій, які прямо або опосередковано пов'язані із застосуванням таких пільг. Останнє означає, що надалі у фокусі уваги податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні будуть

лежати цілі здійснення виплат за кордон або цілі створення іноземних компаній, на користь яких потім здійснюються виплати з України.

Доктрина ділової мети (Business Purpose Doctrine) має американське коріння. Вперше вона була застосована у справі *Gregory v. Helvering* (1935) [13], коли Верховний суд США постановив, що будь-яка угода, вчинена із податковими мотивами (tax-motivated transaction) повинна мати ділову мету та пізніше була підтверджена у багатьох судових прецедентах в США. Доктрина ділової мети застосовується також і в Англії. У справі *Ramsay and Furniss v. Dawson* (1984) [56] суд вказав, що угода, яка не має ділової мети, укладена виключно для податкової вигоди, не повинна братися до уваги для цілей оподаткування. Доктрина ділової мети застосовується у США в межах доктрини економічної сутності (economic substance doctrine). Сутність її полягає в тому, що суд вправі відмовити платнику у наданні податкової вигоди, якщо операція, що вчиняється не призводить до інших, крім зниження податкового тягаря, змін економічного стану платника (economic position) [108].

А. Бузницький, виходячи з досвіду компанії КРМГ звертає увагу, що при застосуванні тесту основної мети завжди перевіряється substance, тобто економічна присутність компанії в тій податковій юрисдикції, де вона сплачує податки. Ключовим в цьому є те, що мова іде не просто про формальні нормативні вимоги присутності, які є в іноземних юрисдикціях для отримання довідки-підтвердження статусу податкового резидента. В більшості юрисдикцій вимоги для отримання цієї довідки зводяться до того, що в іноземній компанії має бути офіс, персонал і те, що основна діяльність іноземної компанії ведеться в тій юрисдикції, в якій вона зареєстрована. Незважаючи на це, для цілей тесту основної мети важливим є не лише фізична присутність, а й економічна присутність, яка пов'язана з функціональним профілем компанії. Іншими словами, це повинна бути така економічна присутність, яка відповідатиме характеру діяльності компанії [269].

Вважаємо за необхідне підкреслити, що Principal Purpose Test у високій мірі є досить суб'єктивним тестом, оскільки він не встановлює чітких критеріїв визначення основної мети правочину. З огляду на це доволі умовною стає істина того, хто правий – платник податків чи контролюючий орган. На наше переконання, успішність застосування Principal Purpose Test буде диференціюватись у кожному окремо взятому кейсі і значною мірою залежати від здатності аргументовано і послідовно відстояти позицію платника податків або ж контролюючого органу.

Хрестоматійним вважаємо судове рішення Суду Європейського Союзу по справі № C-255/02 від 21 лютого 2006 року, яке стало одним із перших прецедентних судових рішень, в яких було надано правову оцінку концепції тесту основної мети (Principal Purpose Test) [5]. Суд Великобританії передав дану судову справу до Суду справедливості ЄС, оскільки не був упевненим у правильності застосування положень Шостої директиви ЄС, що регулювала на той час справляння ПДВ. В подальшому, рішення по цій судовій справі лягло в основу формування практики застосування державами Європейського Союзу тесту основної мети (Principal Purpose Test) в податкових цілях.

Виходячи із фабули справи Halifax plc був банком, абсолютна більшість операцій якого звільнялася від сплати ПДВ. З огляду на це, банк був позбавлений можливості зараховувати сплачений в ціні товарів та послуг ПДВ, оскільки фактично виступав кінцевим споживачем отриманих товарів та послуг. У рамках стратегії по розширенню бізнесу банк Halifax plc мав намір побудувати ще чотири call-центри на території Ірландії, Шотландії та Великобританії.

Враховуючи те, що за результатами будівництва банк Halifax plc не міг скористатись ПДВ, яке повинне було б бути сплачене за отримані послуги з будівництва, в рамках податкового планування банк Halifax plc прийняв рішення створити дочірні компанії у відповідних податкових юрисдикціях.

Фінансування будівництва чотирьох call-центрів здійснювалось шляхом надання дочірній компанії кредиту, що не оподатковується ПДВ, та передачі в оренду земельних ділянок. Після завершення будівництва дана дочірня компанія передала в оренду банку Halifax plc збудовані телефонні центри.

Завдяки грамотному податковому плануванню, дочірні компанії Halifax plc пред'явили Великобританії до відшкодування сплачений ПДВ. Як відзначив сам Суд справедливості ЄС, в даній податковій схемі не було жодного факту шахрайства, будівельники належним чином та в повному обсязі сплатили державі ПДВ. Всі суб'єкти господарювання, які були задіяні в податковій схемі банку Halifax plc, були добросовісними платниками податків, що своєчасно подавали звітність. Незважаючи на це, податкові органи Великобританії відмовили дочірній компанії Halifax plc в праві на відшкодування ПДВ. На думку контролюючих органів, внаслідок окресленого вище податкового планування компанії групи Halifax plc змогли заявити ПДВ до відшкодування в сумі близько 7 мільйонів фунтів та уникнути сплати податків. Враховуючи те, що жоден із правочинів і жодна з дій групи компаній не порушувала законодавство, Halifax plc звернувся до суду.

У рамках даної справи, вся структура господарських операцій між пов'язаними компаніями була сформована виключно з метою податкової оптимізації та уникнення сплати ПДВ без будь-якої економічної обґрунтованості таких операцій. В ході слухання справи Суд справедливості ЄС підтвердив факт того, що група компаній Halifax plc в рамках транснаціонального податкового планування не порушила жодного із законів. Суд також визнав, що податкову оптимізацію у формі структурування фінансових потоків між пов'язаною групою компаній не можна вважати правопорушеннями, оскільки формально усі вимоги закону витримуються [5].

Разом з цим, Суд справедливості ЄС дійшов висновку, що Шоста Директива Європейського Союзу не допускає відшкодування ПДВ, якщо платником податків було застосовано «недобросовісну практику» (abusive practice). У такому

разі, якщо на практиці хоча формально і мали місце законні господарські операції, однак в структурі яких було застосовано недобросовісну практику, такі угоди повинні бути переглянуті податковими органами для їх виключення, а ПДВ обраховується відповідно до переглянутого варіанта угод.

На думку Суду справедливості ЄС, «недобросовісна практика» (*abusive practice*) має місце, якщо одночасно виконуються дві умови: 1) угоди призводять до одержання податкової вигоди, надання якої суперечить меті податкового законодавства; 2) низкою об'єктивних обставин підтверджується, що основною метою угод (хоч і не єдиною) є одержання податкової вигоди. При цьому Суд зазначив, що визнання практики недобросовісною не повинно тягнути за собою покарання, для якого необхідною була ясна та недвозначна правова основа, а лише зобов'язання сплатити податок, просто як наслідок такого визнання. З огляду на зазначене в рамках даної судової справи Суд постановив, що вхідний ПДВ не підлягає вирахуванню, повністю або частково. Враховуючи це, наслідком виявлення зловживання повинно бути не накладення штрафу, а виникнення зобов'язання зі сплати податку, який був несплачений внаслідок зловживання [5].

Судову справу *Halifax plc* вважаємо хрестоматійним прикладом ілюстрації «Тесту основної мети» (*Principal Purpose Test*), який став квінтесенцією доктрини ділової цілі (*Business Purpose Doctrine*). Ратифікована Конвенція МЛІ органічно впроваджує в національне податкове законодавство України «Тест основної мети», який покликаний звести нанівець потребу суб'єктів господарювання у використанні офшорних механізмів для штучного перенесення податкової бази в низькоподатковій юрисдикції. В площині практичного правозастосування «Тест основної мети» дозволяє контролюючим податковим органам України переглянути податкову базу платника податків і, у разі, якщо буде встановлено штучне перенесення податкової бази у низькоподатковій юрисдикції без будь-яких економічних передумов, а виключно з мотивів мінімізації оподаткування, донарахувати податкові зобов'язання в Україні, які економічно були згенерованими в Україні.

Сутність «Тесту основної мети» зводиться до того, що бізнес повинен оподатковуватись у тій юрисдикції, в якій фактично генерується прибуток, а не там, куди він штучно переноситься за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Тобто якщо за результатами аналізу контролюючими органами транснаціональної діяльності буде встановлено, що основна мета зовнішньогосподарських операцій – отримання податкових пільг та/або ухилення від оподаткування в одній або обох юрисдикціях – податкові пільги, передбачені міжнародним договором до таких операцій не повинні застосовуватись, хоча формально такі зовнішньогосподарські операції не суперечать законодавству і в рамках цивілістики можуть бути укладеними відповідно до принципу «свободи договору» і звичаїв ділового обороту. І навпаки, якщо за результатами податкової перевірки буде встановлено, що зовнішньогосподарські операції здійснювались в межах основної діяльності компаній і їх реальність обґрунтована – податкові пільги, передбачені міжнародним договором про уникнення подвійного оподаткування, можуть бути застосовані.

Слід звернути увагу, що 16 січня 2020 року Верховною Радою України був прийнятий законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року, яким було суттєво доповнено існуючу до цього в ПК України концепцію розумної економічної причини (ділової мети) [222, 255].

Відповідно до пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, але не виключно, якщо:

– головною ціллю або однією з головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;

– у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб [255].

Крім цього, важливим є те, що законопроектом № 1210 від 30 серпня 2019 року було доповнено п. 103.2 ст. 103 ПК України. Податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

Акцент 3. Відчуження акцій (часток) іноземних компаній

Наступною чутливою зміною для українського бізнесу стало те, що Конвенція MLI доповнює всі чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування спеціальними положеннями про доходи від відчуження акцій (часток) іноземних компаній, ринкова вартість яких формується переважно за рахунок нерухомого майна, розташованого в Україні.

Більшість Угод, підписантом яких є Україна, передбачають, що прибуток нерезидента від відчуження акцій/корпоративних прав української компанії оподатковується у країні нерезидента, за винятком випадків, коли більша частина вартості української компанії – це нерухоме майно, розташоване на території України.

Після імплементації Конвенції MLI для звільнення від податку на доходи нерезидентів в Україні це правило має виконуватися не лише на дату відчуження акцій/корпоративних прав, а й протягом 365 днів, що передують цьому моменту [26, С. 4].

Новий принцип оподаткування доходу від відчуження акцій закріплений в ч. 4 ст. 9 Конвенції MLI – для цілей Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, доходи, одержані резидентом Договірної юрисдикції від відчуження акцій або співставних з ними часток у праві власності, таких як участь у партнерстві або трастовій компанії, можуть оподатковуватися в іншій Договірній юрисдикції, якщо у будь-який час протягом 365 днів, що передують відчуженню, ці акції або співставні з ними частки у праві власності одержали більше 50 відсотків своєї вартості безпосередньо або опосередковано від нерухомого майна (нерухомості), розташованого в цій іншій Договірній юрисдикції.

Відповідно до ч. 1 ст. 9 Конвенції MLI положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, які передбачають, що доходи, одержані резидентом Договірної юрисдикції шляхом відчуження акцій або інших прав участі у суб'єкті господарювання, можуть оподатковуватися в іншій Договірній юрисдикції, за умови, що ці акції або права одержали більше встановленої частини своєї вартості від нерухомого майна (нерухомості), розміщеного в цій іншій Договірній юрисдикції (або за умови, що більше встановленої частини власності особи складається з такого нерухомого майна (нерухомості)):

- 1) застосовуються, якщо відповідне порогове значення вартості виконується у будь-який час впродовж 365 днів, що передують відчуженню;
- 2) застосовуються до акцій або співставних з ними часток у праві власності, таких як участь у партнерстві або трастовій компанії (у випадку, коли такі акції або частки у праві власності ще неохоплені), на додаток до будь-яких акцій або прав, на які ці положення вже поширюються [81].

Таким чином, доходи можуть бути оподатковані в договірній юрисдикції, якщо в будь-який час протягом 365 днів, що передували відчуженню, ці акції або частки одержали більше ніж 50% своєї вартості від нерухомого майна (нерухомості), розміщеного в цій договірній юрисдикції. На практиці це означає, що прибуток нерезидента від відчуження акцій/корпоративних прав української компанії повинен оподатковуватись в Україні, якщо більше ніж 50% від вартості української компанії становить нерухоме майно, розташоване на території України протягом 365 днів, що передують цьому моменту. Тобто Україна матиме право оподатковувати доходи від продажу акцій іноземних компаній, якщо в будь-який із попередніх 365 днів перед продажем частка активів у вигляді української нерухомості перевищила 50 % всіх активів іноземної компанії.

У розрізі цього необхідно звернути увагу на те, що в Україні дотепер відсутній механізм сплати нерезидентами податку на прибуток джерелом походження з України, у випадку, якщо відчуження акцій/корпоративних прав української компанії відбувається між двома нерезидентами. При продажу нерезидентами акцій українських компаній дохід від продажу може підпадати під об'єкт оподаткування податком України на репатріацію.

Відповідно до пп. 141.4.2 п. 144 ПК України, податок на репатріацію утримують резиденти України, а також постійні представництва нерезидентів, що здійснюють виплату на користь нерезидента з джерелом походження з України. Як вбачається з зазначеної норми питання сплати податку на репатріацію залежить від того, хто саме здійснює таку виплату – резидент України або постійне представництво відповідного нерезидента в Україні. На практиці досить часто розрахунки за операціями з купівлі/продажу акцій українських компаній відбуваються між нерезидентами, які не мають жодної присутності в Україні. У переважній більшості таких випадків виплату доходу на користь нерезидента-відчужувача не будуть здійснювати ні резидент, ні постійне представництво нерезидента в Україні. Більш того, сумлінний нерезидент,

який бажає самостійно сплатити податок з отриманого доходу (навіть якщо необхідність його сплати є дискусійною), фактично не зможе це зробити не маючи в Україні зареєстрованого представництва, яке матиме статус постійного представництва [263].

Як зазначає аудиторська компанія PWC, наразі податок на прибуток нерезидентів, що виникає при відчуженні корпоративних прав українських компаній, у багатьох випадках не може бути практично сплаченим (стягнутим), оскільки чинне податкове законодавство України не передбачає механізму для сплати цього податку у випадках, коли операція з відчуження корпоративних прав відбувається між двома нерезидентами. Відповідно, нова норма не буде часто застосовуватися в Україні, поки не з'явиться механізм сплати податків нерезидентами [26, С. 4].

Акцент 4. Протидія податковим зловживанням через постійні представництва

ОЕСР в Кріці 6 BEPS зазначає, що у разі, якщо Договірна держава, в якій компанія виступає резидентом, звільняє від оподаткування постійне представництво, розташоване в іншій Договірній державі, існує ризик того, що компанія буде переводити свої активи (акції, облігації, патенти) на користь тих постійних представств, в державах яких дуже привабливий податковий режим, а при окремих умовах – отриманий дохід не буде оподатковуватись в жодній із держав. У результаті досліджень транскордонних схем податкового планування ОЕСР дійшла висновку, що повинна бути розроблена типова податкова конвенція, в якій би містились положення щодо протидії податковим зловживанням через постійні представництва [47, С. 75].

Конвенція MLI якраз і стала однією із типових податкових конвенцій, яка містить групу правил, які блокують можливість використовувати постійні представництва у іноземних податкових юрисдикціях і зловживати угодами про уникнення подвійного оподаткування. З огляду на це, наступним якісно

новим стандартом Конвенції MLI стало запровадження в національне податкове законодавство України положень щодо протидії зловживанням через постійні представництва, розташованих у третій юрисдикціях. Встановлюються умови, за яких дохід юридичних осіб повинен оподатковуватись згідно з національним законодавством Договірної юрисдикції, у якій підприємство одержує дохід. Так, відповідно до статті 10 Конвенції MLI, якщо:

- 1) підприємство Договірної юрисдикції Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, одержує дохід з іншої Договірної юрисдикції, а перша Договірна юрисдикція розглядає такий дохід як такий, що стосується постійного представництва підприємства, яке розташоване в третій юрисдикції; і при цьому
- 2) прибуток, який стосується такого постійного представництва, звільняється від оподаткування в першій згаданій Договірній юрисдикції, пільги, передбачені Угодою про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, не застосовуються до будь-якого виду доходу, для якого податок в третій юрисдикції є меншим за 60 відсотків від податку, який був би стягнений в першій згаданій Договірній юрисдикції з такого виду доходу, якщо б таке постійне представництво було розташоване в першій згаданій Договірній юрисдикції [81].

Зазначеним положенням передбачено незастосування переваг (звільнень), визначених угодами, щодо порядку оподаткування постійного представництва, розташованого в третій юрисдикції, якщо ставка податку в цій юрисдикції нижче 60 відсотків від податку, який було б сплачено в першій державі з такого виду доходу, якби таке постійне представництво було розташоване в цій державі. Тобто положення передбачає право держави – джерела доходу оподатковувати дохід постійного представництва, який звільняється від оподаткування у державі резидентства головного офісу або оподатковується за зниженими ставками у державі, в якій розташоване це постійне представництво [77].

Акцент 5. Штучне уникнення статусу постійного представництва через застосування винятків, передбачених для окремих видів діяльності

Типовою умовою міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування є те, що прибуток іноземної компанії оподатковується в іншій державі лише у випадку, якщо ця компанія має у відповідній податковій юрисдикції своє постійне представництво. З огляду на це, зміст поняття «постійне представництво» в податковому законодавстві України є визначальним для надання відповіді на питання щодо того, чи повинно підприємство-нерезидент сплачувати податок на прибуток в іншій державі.

О. Макеєва справедливо зазначає, що великі транснаціональні компанії, з метою переміщення прибутку за межі країни, де відбувається продаж, часто використовують недосконалість існуючого визначення терміна постійного представництва на свою користь. Замість реєстрації дочірньої компанії, яка традиційно виступає дистриб'ютором у рамках комісійних договорів, вони використовують представництва, які, начебто, не проводять комерційної діяльності на території України, а лише здійснюють діяльність підготовчого та проміжного характеру. А оскільки діяльність підготовчого та проміжного характеру не створює постійне представництво, відповідно, від сплати податку на прибуток таке представництво звільняється в рамках міжнародної конвенції про уникнення подвійного оподаткування [158].

У контексті цього актуальним буде зазначити, що ні міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, ні ПК України не деталізують, що таке діяльність підготовчого та проміжного характеру. Більшість міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, стороною яких є Україна, складені на підставі так званої Типової конвенції ОЕСР. Лише в коментарях до Типової конвенції ОЕСР, які не є частиною національного законодавства, зазначено, що часто важко відрізнити види діяльності, які мають підготовчий чи допоміжний характер, і ті, які його

не мають. Вирішальним критерієм є те, чи є діяльність постійного місця діяльності сама по собі важливою і значною частиною діяльності підприємства в цілому. Кожен випадок повинен бути вивчений окремо і за власними ознаками [158].

ОЕСР з даного приводу зазначає, що на практиці в багатьох випадках дуже важко провести розмежування між підготовчою (допоміжною) діяльністю та діяльністю, яка не має такого характеру. В даному випадку вирішальним критерієм розмежування повинно виступати те, наскільки суттєву роль (частину) відіграє така діяльність в бізнес-процесах підприємства в цілому. Кожен конкретний випадок потрібно оцінювати з врахуванням властивому тільки йому особливостям. Однак, в будь-якому випадку, діяльність в межах постійного місця ведення бізнесу, цілі якого співпадають із цілями підприємства в цілому, не може вважатися діяльністю підготовчої (допоміжного) характеру. Як правило, діяльність, яка має підготовчий характер, є такою, що здійснюється в очікуванні основної діяльності, яка вже і буде складати суттєву або значну частину діяльності підприємства в цілому. Оскільки підготовча діяльність передуює іншій основній діяльності, то в переважній більшості випадків вона буде здійснюватись, порівняно, протягом короткого періоду часу, тривалість якого визначається характером та специфікою основної діяльності підприємства. Разом з тим, даний принцип не завжди може застосовуватись на практиці, оскільки діяльність в певному місці може здійснюватись протягом значного періоду часу в процесі підготовки до діяльності, яка буде здійснюватись в іншому місці. Наприклад, у разі, якщо будівельна корпорація навчає своїх працівників в одному місці перед тим, як ці працівники будуть відправлені на віддалені об'єкти роботи, розміщені в інших державах, то діяльність з навчання працівників в першому місці буде мати характер підготовчої діяльності для підприємства. З іншої сторони, діяльність підготовчого характеру, як правило, відповідає діяльності, яка здійснюється для підтримки основної діяльності підприємства, не будучи при цьому суттєвою або значною частиною діяльності в цілому. Малоймовірно, що діяльність, яка

вимагає задіяння суттєвої частини активів або працівників підприємства можна розглядати як діяльність підготовчого (допоміжного) характеру [46, С. 30].

З огляду на окреслену проблему у міжнародній податковій системі ОЕСР в межах BEPS, розробила окремий напрям «Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва» (Крок 7). Ключовою ідеєю ОЕСР є концептуальний перегляд державами-членами на рівні свого національного законодавства визначення постійного представництва для того, щоб запобігти використанню стратегій щодо штучного уникнення статусу постійного представництва і, як наслідок, уникнення оподаткування. Крім цього, Крок 7 BEPS пропонує внесення відповідних змін до визначення постійного представництва в Типовій податковій конвенції ОЕСР.

Конвенція MLI передбачає дві альтернативні моделі до визначення поняття «постійне представництво», одну з яких пропонується обрати Договірній державі і поширити на свої Угоди про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно до ч. 1 ст. 13 Конвенції MLI Сторона може висловити бажання застосовувати варіант А або варіант В, або не застосовувати жоден з варіантів.

Варіант А

Незалежно від положень Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, які визначають термін «постійне представництво», останній вважається таким, що не охоплює:

- а) види діяльності, безпосередньо вказані в Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції (до внесення змін цією Конвенцією), як види діяльності, які вважаються такими, що не засновують постійне представництво, незалежно від того, чи таке виключення зі статусу постійного представництва залежить від підготовчого або допоміжного характеру діяльності, чи ні;

- b) підтримання постійного місця ведення діяльності, виключно з метою продовження для підприємства будь-якого виду діяльності, не зазначеного у підпункті а);
- c) підтримання постійного місця ведення діяльності, виключно для поєднання видів діяльності, зазначених у підпунктах а) і b); за умови, що така діяльність, або, у випадку, коли застосовується підпункт c), загальна діяльність постійного офісу має підготовчий або допоміжний характер [81].

Варіант В

Незалежно від положень Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, які визначають термін «постійне представництво», термін «постійне представництво» вважається таким, що не охоплює:

- a) види діяльності, конкретно зазначені в Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції (до внесення змін цією Конвенцією), як види діяльності, які вважаються такими, що не засновують постійне представництво, незалежно від того, чи таке виключення зі статусу постійного представництва залежить від підготовчого або допоміжного характеру діяльності, чи ні, окрім випадків, коли відповідне положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, прямо встановлює, що конкретний вид діяльності не вважається таким, що засновує постійне представництво, за умови, що цей вид діяльності має підготовчий або допоміжний характер;
- b) підтримання постійного місця ведення діяльності, виключно з метою продовження для підприємства будь-якого виду діяльності, не зазначеного у підпункті а), за умови, що цей вид діяльності має підготовчий або допоміжний характер;
- c) підтримання постійного місця ведення діяльності, виключно для поєднання видів діяльності, зазначених у підпунктах а) і b); за умови, що загальна діяльність постійного місця ведення діяльності, що є результатом цього поєднання, має підготовчий або допоміжний характер [81].

У контексті цього слід зазначити, що ВРУ не тільки ратифікувала Конвенцію MLI в національне податкове законодавство України, а й пішла значно далі. Рекомендації ОЕСР, закріплені в Кроці 7 BEPS «Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва», були імплементовані в національне податкове законодавство України також шляхом внесення змін до ПК України.

Прийнятий ВРУ законопроект № 1210 від 30.08.2019 якісно змінив концепцію «постійного представництва» нерезидента в розумінні податкового законодавства. Відповідно до пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України з метою оподаткування термін «постійне представництво» включає:

- а) будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю (в рамках одного проєкту або пов'язаних між собою проєктів), що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, перевищує 12 місяців;
- б) надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей, якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проєкту або проєкту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні, у будь-якому дванадцятимісячному періоді;
- в) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов, та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів;
- г) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із

складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу [255].

Про наявність в особи фактичних повноважень здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність, яка має ознаки постійного представництва, може, зокрема, але не виключно, свідчити:

- надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання особою;
- наявність в особи та використання нею електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде укладати договори чи інші правочини;
- реалізація особою права володіння або розпорядження запасами (товарами) чи іншими активами нерезидента в Україні або їх значною часткою на підставі відповідних вказівок нерезидента;
- наявність в особи приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерезиденту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента, або для інших цілей, визначених нерезидентом [255].

Постійне представництво нерезидента в Україні визнається також у разі, якщо діяльність в Україні здійснюють декілька нерезидентів-пов'язаних осіб, якщо така діяльність у сукупності виходить за межі діяльності підготовчого або допоміжного характеру для такої групи нерезидентів-пов'язаних осіб. У такому разі постійне представництво визнається для кожного такого нерезидента-пов'язаної особи. Даний абзац застосовується лише у випадку, коли діяльність таких нерезидентів-пов'язаних осіб в Україні становить у сукупності взаємодоповнюючі функції тісно пов'язаного бізнес-процесу [255].

Нерезидент не вважається таким, що має постійне представництво в Україні, якщо він здійснює господарську діяльність через посередника-резидента, але при цьому надання резидентом агентських, довірчих, комісійних та інших подібних

посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок, в інтересах та/або на користь нерезидента здійснюється в рамках основної (звичайної) діяльності резидента та на звичайних умовах. Якщо посередник-резидент діє виключно або майже виключно за рахунок, в інтересах та/або на користь одного або кількох осіб-нерезидентів, які є пов'язаними особами, такий посередник не може вважатися таким, що діє в рамках основної (звичайної) діяльності стосовно будь-якої з пов'язаних осіб-нерезидентів, та визнається постійним представництвом такого нерезидента в Україні або кожної особи нерезидента, якщо такі нерезиденти є пов'язаними особами [255].

Постійним представництвом не є:

- а) використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації товарів чи виробів, що належать нерезиденту;
- б) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації;
- в) зберігання запасів (товарів або виробів), що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством;
- г) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збору інформації для нерезидента;
- г) направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;
- д) утримання постійного місця діяльності з іншою метою [255].

Практичне значення змін для бізнесу вище окреслених нововведень полягає в тому, що залежно від того, чи має нерезидент в Україні постійне представництво, залежать правила трансфертного ціноутворення. Так, якщо нерезидент має в Україні постійне представництво, то достатнім критерієм для визначення контрольованості операцій принципу «витагнутої руки» є перевищення загального обсягу операцій на суму 10 мільйонів гривень на рік. Так, відповідно до пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визнаються контрольованими, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку,

перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [208].

З огляду на це, постійне представництво нерезидента, яке діє в Україні, повинно визначати обсяг оподаткованого прибутку, отриманого протягом звітного (податкового) періоду, відповідно до принципу «витягнутої руки». Останнє означає, що умови господарських операцій між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні повинні відповідати умовам незалежної компанії, яка здійснює аналогічну бізнес-діяльність за аналогічних умов (зіставні операції).

Акцент 6. Штучне уникнення статусу постійного представництва шляхом агентських домовленостей та подібних стратегій

Транснаціональні корпорації в рамках міжнародного податкового планування з метою уникнення виникнення у них постійного представництва у державі збуту продукції, використовують агентські або комісійні схеми. Такий комісіонер продає продукцію нерезидента споживачам у відповідній державі та отримує комісійну винагороду, яка оподатковується. Однак фактичний прибуток нерезидента від здійснення продажу в державі збуту продукції, який може в разі перевищувати комісійну винагороду, не оподатковується у державі збуту взагалі [73, С. 196–201; 12].

У КРОЦІ 7 BEPS «Попередження штучного уникнення статусу постійного представництва» ОЕСР окремо звертає увагу на цю проблему. Комісійний договір визначається як угода, за допомогою якої резидент продає продукцію в певній державі від імені або в інтересах іноземного підприємства, яке виступає безпосереднім власником цієї продукції. Завдяки такій договірній моделі іноземне підприємство може реалізувати свою продукцію в іншій державі, не маючи при цьому постійного представництва, якому в цілях оподаткування може нараховуватись дохід від реалізації продукції. В такому разі в державі реалізації продукції оподатковується не увесь прибуток від продажу, а тільки комісійна винагорода резидента.

З огляду на це ОЕСР рекомендує, що у разі, якщо діяльність посередника основною метою своєї діяльності має регулярне укладення в межах однієї держави договорів від імені або в інтересах іноземного підприємства, то таке підприємство слід розглядати як таке, що має достатній оподатковуваний зв'язок із цією державою, при умові, що посередник-резидент не надає аналогічні послуги невизначеному колу осіб в рамках ведення самостійного бізнесу [46, С. 15].

Розроблена ОЕСР Конвенція MLI включила в себе блок правил щодо запобіганню штучному уникненню статусу постійного представництва шляхом агентських домовленостей та подібних стратегій. Так, відповідно до ч. 1 ст. 12 Конвенції MLI незважаючи на положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, які визначають термін «постійне представництво», коли особа діє в Договірній юрисдикції, яка є Стороною Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, від імені підприємства і, діє таким чином, що систематично укладає контракти або систематично відіграє основну роль, що призводить до укладення контрактів, які регулярно укладаються без внесення підприємством суттєвих змін, і ці контракти:

- 1) укладені від імені підприємства; або
- 2) стосуються передачі права власності або надання права на використання майна, яким володіє це підприємство або яким це підприємство має право користуватися; або
- 3) стосуються надання послуг цим підприємством,
- 4) то це підприємство вважається таким, що має постійне представництво в цій Договірній юрисдикції щодо будь-яких видів діяльності, які ця особа здійснює для підприємства, за винятком тих випадків, коли такі види діяльності здійснювалися підприємством через постійне місце ведення діяльності цього підприємства, розташоване в цій Договірній юрисдикції, не будуть призводити до того, що постійне місце ведення діяльності буде вважатися постійним представництвом згідно з визначенням постійного представництва, що міститься в Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції (до якої можуть бути внесені зміни цією Конвенцією) [81].

Дане правило не застосовується, якщо особа, яка діє в Договірній юрисдикції, що є Стороною Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, від імені підприємства іншої Договірної юрисдикції, здійснює комерційну діяльність в першій згаданій Договірній юрисдикції як незалежний агент і діє для підприємства у рамках своєї звичайної діяльності. Однак якщо особа діє виключно або майже виключно від імені одного або декількох підприємств, з якими вона тісно пов'язана, ця особа не вважається незалежним агентом у межах значення цього пункту щодо будь-якого такого підприємства [81].

Якщо резюмувати, то основна ідея даних правил полягає в тому, що у разі, якщо підприємство-нерезидент діє в Договірній юрисдикції і через своїх посередників систематично укладає контракти із третіми особами або систематично відіграє основну роль в бізнес-діяльності посередників у відповідній Договірній юрисдикції, що призводить до укладення відповідних контрактів, то таке підприємство-нерезидент слід кваліфікувати як таке, що має постійне представництво в цій Договірній юрисдикції.

***Акцент 7. Штучне дроблення контрактів
для уникнення застосування періоду або періодів,
які стосуються існування постійного представництва***

Систематизований аналіз практики міжнародного податкового планування дає нам можливість стверджувати, що дотепер частку складають податкові схеми, в основі яких лежить штучне дроблення (розділення) контрактів на багато частин для уникнення застосування періоду або періодів, які формально є необхідними для існування постійного представництва для окремих проєктів або діяльності. З огляду на це, ОЕСР в плані дій BEPS рекомендувала якісно переглянути підходи до визначення концепції постійних представництв нерезидентів таким чином, щоб штучне дроблення контрактів не могло стати законною підставою ухилення від оподаткування.

Своє нормативне відображення дані рекомендації ОЕСР знайшли в ст. 14 Конвенції MLI, де закріплено, що з єдиною метою визначення того, чи було перевищено період (або періоди), зазначений у положенні Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, який обумовлений періодом (або періодами) часу, після завершення якого конкретні проекти або види діяльності, які вважаються постійним представництвом,

а) якщо підприємство Договірної юрисдикції здійснює діяльність в іншій Договірній юрисдикції у місці, яке є будівельним об'єктом, проектом будівництва, проектом інсталяції або іншим конкретним проектом, зазначеним у відповідному положенні Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, або здійснює наглядову, або консультаційну діяльність у зв'язку з цим об'єктом, у випадку, коли йдеться про положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, яке стосується такої діяльності, і ця діяльність здійснюється протягом одного або декількох періодів, які в сукупності перевищують 30 днів, не перевищуючи періоду або періодів, зазначених у відповідному положенні Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції;

б) якщо пов'язані види діяльності здійснюються в цій іншій Договірній юрисдикції (або, якщо відповідне положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, застосовується до наглядової або консультаційної діяльності, у зв'язку з тому самому будівельному об'єкті, проекті будівництва або інсталяції, або в іншому місці, визначеному у відповідному положенні Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, протягом різних періодів, кожен з яких перевищує 30 днів, одним або декількома підприємствами, що тісно пов'язані з першим підприємством, ці різні періоди додаються до сукупного періоду часу, протягом якого перше підприємство здійснює діяльність на цьому будівельному об'єкті, проекті будівництва або інсталяції, або в іншому місці, вказаному у відповідному положенні Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції [81].

Акцент 8. Процедура взаємного узгодження податкових зобов'язань

Прогресивним запровадженням Конвенції МЛІ є якісно нова процедура взаємного узгодження податкових зобов'язань платників податків із контролюючими органами. Процедура взаємного узгодження податкових зобов'язань повинна передбачати, що компетентні органи шляхом консультацій уповноважені вирішувати подвійне оподаткування, яке може виникати у випадках добросовісних іноземних корегувань з ініціативи платника податків (*bona fide*). Тобто добросовісні корегування з ініціативи платників податків (*bona fide*) повинні бути дозволені національним законодавством Договірної держави. Останнє дає право платникам податків за наявності достатніх підстав внести зміни в раніше подані податкові декларації для визначення вартості правочинів між афілійованими компаніями або прибутку постійного представництва, з метою забезпечення результату, який, на думку платника податків, відповідає принципу «витягнутої руки». Такі дії платника податків щодо іноземних корегувань слід вважати добросовісними (*bona fide*), якщо вони є намаганнями платника податків правильно повідомити про оподатковуваний дохід від контрольованих операцій або прибуток, який стосується постійного представництва, при умові, що при цьому платник податків своєчасно і належним чином виконує всі свої зобов'язання стосовно такого оподатковуваного доходу або прибутку згідно із законодавством двох Договірних держав [42, С. 33–34].

Так, відповідно до ст. 16 Конвенції МЛІ у разі, якщо особа вважає, що дії однієї або обох Договірних юрисдикцій призводять або призведуть до того, що для цієї особи оподаткування не буде відповідати положенням Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, ця особа може, незалежно від засобів судового захисту, передбачених національним законодавством цих Договірних юрисдикцій, подати заяву до компетентного органу будь-якої з Договірних юрисдикцій. Заява повинна бути подана протягом трьох років

з моменту першого повідомлення про дію, результатом якої є невідповідність оподаткування положенням Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції [81].

Якщо компетентний орган вважає, що заперечення є обґрунтованим, а він сам не може досягти задовільного рішення, він докладає зусиль для того, щоб вирішити справу шляхом досягнення взаємного узгодження з компетентним органом іншої Договірної юрисдикції з метою уникнення невідповідності оподаткування Угоді про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції. Будь-яка досягнута домовленість виконується незалежно від будь-яких строків, передбачених національним законодавством Договірних юрисдикцій.

Компетентні органи Договірних юрисдикцій докладають зусиль для розв'язання шляхом досягнення взаємного узгодження будь-яких складних або спірних ситуацій, що виникають щодо тлумачення або застосування Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції. Вони можуть також проводити спільні консультації стосовно усунення подвійного оподаткування у випадках, не передбачених Угодою про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції [81].

У розрізі зазначеного слід звернути увагу, що Конвенція MLI розглядається як один із інструментів реалізації Плану BEPS. Так, питанню ефективності процедури взаємного узгодження податкових зобов'язань присвячено окремий звіт ОЕСР «Крок 14. Вдосконалення механізму вирішення спорів». У даному звіті зазначається, що на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР (статті 25) держави повинні забезпечити доступ до процедури взаємного узгодження в тих випадках, коли між платниками податків і контролюючими податковими органами, які здійснюють коригування податкових зобов'язань, виникають суперечності щодо того, чи дотримано платниками податків положень щодо протидії податковим зловживанням або ж стосовно того, чи суперечать умови взаємного узгодження положенням національного законодавства щодо протидії податковим зловживанням [42, С. 14].

ОЕСР рекомендує державам-членам на систематичній основі забезпечувати узагальнення практики домовленостей, яких було досягнуто в рамках процедури взаємного узгодження, що фактично впливатиме на всіх платників податків або певну категорію платників податків, а не тільки на тих платників податків, які були стороною процедури взаємного узгодження. Узагальнення такої практики повинне містити керівні принципи, які були б корисними для майбутнього попередження спорів, а також для раціонального податкового адміністрування [42, С. 31].

Держави-члени Конвенції МЛІ зобов'язані на національному рівні розробити процедуру взаємного узгодження податкових зобов'язань. Зокрема, повинна бути нормативно визначена процедура такого узгодження, а також перелік конкретної інформації та документації, яку платник податків повинен подати до компетентних органів при ініціюванні процедури взаємного узгодження. Останнє направлено на те, щоб держави не могли в будь-якій формі обмежувати доступ до процедури взаємного узгодження податкових зобов'язань. Водночас, національне законодавство повинно передбачати ефективний механізм своєчасного та дієвого виконання угод, укладених в рамках процедури взаємного узгодження.

Слід підкреслити, що Конвенція МЛІ дозволяє платнику податків подати заяву про перегляд своїх податкових зобов'язань до компетентних органів будь-якої держави, незалежно від того, чи було ним подано позовну заяву або ж розпочато судову справу згідно з національним законодавством однієї або обох держав. Якщо судовий процес триває в державі, до якої пред'являються позовні вимоги, компетентний орган такої держави не повинен чекати остаточного рішення, а повинен повідомити, чи вважає він справу такою, яка може бути вирішена в рамках процедури взаємного узгодження податкових зобов'язань. Якщо так, то компетентний орган повинен з'ясувати, чи може він самостійно вирішити це питання, чи справу потрібно передати до іншої Договірної держави для спільного розгляду. В будь-якому випадку заява платника податків про ініціювання процедури взаємного узгодження не може бути відхилена без достатніх правових підстав.

3.2. Міжнародний обмін податковою інформацією

Фінансова глобалізація створила сприятливі умови для міжнародного податкового планування. Головними інструментами мінімізації оподаткування були і залишаються офшорні фінансові центри (за окремими оцінками в офшорних юрисдикціях накопичилося більше 30 трильйонів доларів). Для того, щоб повернути виведені гроші і отримати належні податки, високоподаткові держави здійснюють заходи щодо налагодження ефективного обміну інформацією про реальних власників грошей. Обмін податковою інформацією є важливою складовою міжнародної боротьби з розмиванням бази оподаткування, з офшорними технологіями, які суттєво зменшують доходи бюджету будь-якої держави. Адже головна проблема, яка перешкоджає ефективній боротьбі податкових органів проти податкових зловживань, – це брак інформації, а найефективніший спосіб боротьби із виведенням коштів – запровадження обміну податковою інформацією із іноземними податковими органами [214].

Реальність сьогодні така, що ефективне регулювання податкового планування міжнародних корпорацій не може бути здійснене без вжиття заходів у цій сфері кожною окремо взятою державою на національному рівні. Кожна держава на сьогодні тією чи іншою мірою інтегрована у систему міжнародного бізнесу, а отже, може стати учасником існуючих схем податкового планування міжнародних корпорацій. Навіть ті держави, податкові системи яких не створюють для міжнародних корпорацій додаткових переваг, можуть бути використані для концентрації збитків корпорації, що не відповідає стратегічним інтересам жодної з держав. Отже, засоби протидії податковому плануванню міжнародних корпорацій мають розроблятися і на національному рівні, хоча напрям системи регулювання повинен відповідати вектору міжнародних організацій [165, С. 116].

З огляду на це стратегічним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення є приєднання України до міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією про іноземних резидентів. Головною ідеєю даного напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу. Станом на сьогодні Україна так і не приєдналася до автоматичного обміну фінансовою інформацією, хоча раніше публічно декларувала свій намір приєднатися, і вже в 2020 році розпочати обмін інформацією за 2019 рік.

Вперше в історії успішне впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях було здійснено в 2005 році ЄС. 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 [1].

Сутність міжнародного обміну податковою інформацією зводиться до того, що всі фінансові установи зобов'язані повідомляти податковим органам держави, місця здійснення бізнес-діяльності, інформацію про рахунки, що належать фізичним та юридичним особам-нерезидентам (включаючи трасти та фонди). Після цього податкові органи даної держави акумулюють накопичену інформацію та на автоматичній основі централізовано передають її державам, резидентами яких є особи, що мають такі закордонні рахунки. З огляду на це в юридичній спільноті прийнято говорити про те, що запровадження міжнародних стандартів автоматичного обміну податковою інформацією фактично скасовує інститут банківської таємниці та закладає основоположні підвалини кінця «ери офшорів».

У глобальній перспективі міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів є інструментом, який покликаний вирішити не тільки проблему трансфертного ціноутворення, а й проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Даний захід передбачає запровадження всіма державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки великих транснаціональних корпорацій.

Виходячи саме з такої логіки ОЕСР окремо від 15 Кроків Плану BEPS було розроблено та опубліковано Звіт про стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях [35] і рекомендовано всім державам світу приєднатися до міжнародного автоматичного обміну інформацією в рамках даного стандарту. Незважаючи на те, що міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів не є одним із 15 Кроків Плану BEPS, у всіх 15 Звітах ОЕСР згадується, що успішність Плану BEPS по боротьбі із розмиванням бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування залежить від ефективності впровадження кожною із держав міжнародного обміну податковою інформацією на автоматичній основі.

У практиці міжнародного співробітництва з податкових питань процес обміну інформацією здійснюється трьома основними способами: 1) обмін інформацією на підставі окремих запитів від компетентних органів договірної сторони; 2) автоматичний обмін інформацією між податковими органами на постійній основі; 3) спонтанний обмін, прецедентом для якого може бути результат податкової перевірки. При цьому, більша частина загального обсягу обміну даними з питань оподаткування припадає на спонтанний та автоматичний обмін [214].

Варто зазначити, що спроба запровадити міжнародний автоматичний обмін інформацією раніше вже була зроблена світовою спільнотою при підписанні 25 січня 1988 року Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters 1988) [55]. Україна шляхом підписання також приєдналася до даної Конвенції 20 грудня 2004 року,

однак Верховна Рада змогла ратифікувати її тільки 17 грудня 2008 року [128, 249].

За загальним правилом Конвенції будь-яка інформація про іноземних податкових резидентів може бути надана однією із Договірних держав «за окремим запитом» іншої Договірної держави (стаття 5). Що ж стосується систематичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів, то відповідно до статті 6 Конвенції такий автоматичний обмін інформацією між державами можливий, однак виключно за умови згоди Договірних держав. Тобто Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах 1988 року глобально не вирішує питання міжнародного автоматичного обміну, оскільки державам усе одно необхідно укласти дво- або багатосторонні договори, які б додатково врегульовували це питання.

З огляду на це є всі підстави стверджувати, що 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:

- 1) ратифікація Україною модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – **MCAA CRS**);
- 2) 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 – **MCAA CbC**).

Ратифікація Україною зазначених модельних Угод буде логічним продовженням статті 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спорах 1988 року, яка передбачає можливість держав домовитись про обмін інформацією на автоматичній основі.

Міжнародний стандарт обміну податковою інформацією FATCA

В основу сучасного міжнародного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією ліг досвід США щодо отримання інформації про своїх платників податків від іноземних фінансових установ. Вперше про необхідність створення дієвого механізму автоматичного передання інформації від зарубіжних фінансових інститутів щодо іноземних рахунків громадян США і компаній, які є податковими резидентами США, в податкових цілях, а також в цілях протидії відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом, заговорили в США в 2010 році, коли був прийнятий екстериторіальний Закон про податкову звітність за іноземними рахунками (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA).

США є однією із держав, в яких оподаткування фізичних осіб здійснюється за принципом громадянства. З огляду на це комплексна та своєчасна інформація про іноземні доходи й активи громадян США є обов'язковою умовою для ефективного справляння податків. Хоча США і є учасником Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 року, однак наявний в рамках Конвенції механізм разового запиту і спонтанного обміну податковою інформацією не дозволяє Податковій службі США отримувати від іноземних юрисдикцій комплексну та на постійній основі інформацію про своїх податкових резидентів.

Суть даного 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 рамках екстериторіального закону FATCA було розроблено дві моделі його практичної реалізації:

Перша модель полягає в тому, що повинні бути укладені окремі міжурядові угоди, які передбачають імплементацію FATCA шляхом централізованого міжурядового обміну інформацією;

Друга модель передбачає безпосереднє надання зарубіжними фінансовими установи Податковій службі США звітності. Дана модель полягає в тому, що фінансові установи самостійно реєструються на веб-сайті Податкової служби США і надають звітність за встановленою формою по податковим резидентам США.

Іноземні фінансові установи зацікавлені передавати звітність Податковій службі США у зв'язку із наявністю в них бізнес-потреби мати доступ до кореспондентських рахунків американських фінансових установ. У разі відмови від співпраці із 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) [4, С. 24].

Управління з контролю над іноземними активами (OFAC) Міністерства фінансів США діє для встановлення контролю над транзакціями та заморожування активів, що перебувають під юрисдикцією США (багато із санкцій, засновані на мандатах ООН та інших міжнародних організацій, носять багатосторонній характер і передбачають тісне співробітництво з урядами інших країн). Державне агентство США з протидії фінансовим злочинам (FinCEN) Міністерства фінансів США збирає й аналізує інформацію про фінансові операції з метою боротьби з відмиванням грошей усередині країни та за кордоном, інші фінансові злочини. Вона є підрозділом фінансової розвідки США (FININT), яка концентрує неопрацьовану транзакційну інформацію та звіти про підозрілу діяльність, що здійснюється банками та іншими організаціями, у межах нормативних вимог і надається іншим країнам через міжурядові мережі. Використовуючи спеціальні системи передачі інформації (IVTS), FININT здійснює виявлення платників податків, що намагаються уникнути своїх фідучіарних зобов'язань шляхом таємного виведення активів із податкової юрисдикції та безпечних сховищ, у яких злочинці їх розміщують, та облік значних грошових сум, наданих окремим цільовим особам. FinCEN співпрацює зі спеціалізованими організаціями,

створеними під егідою Конгресу США – Консультативною групою щодо Закону про банківську таємницю (BSA), Робочою групою з боротьби з виникаючими валютними загрозами (VCET), Фінансовою групою з боротьби з фінансовими злочинами (FDIC) і Робочою групою з боротьби з кібершахрайством. У разі виявлення достатніх доказів незаконної діяльності на основі використання таких інструментів, як Звіт про валютні операції (CTR – операції з готівкою), Оборотний журнал інструментів (NIL – покупка обігових коштів за готівку: грошових переказів, касових чеків, дорожніх чеків і т. п.), Звіт про підозрілу діяльність (SAR – будь-яка касова операція, коли клієнт відмиває гроші або іншим способом порушує федеральне кримінальне законодавство), справа передається до державного обвинувачення. Залежно від конкретного федерального порушення правоохоронне розслідування може здійснюватися або ФБР, або Службою внутрішніх доходів [191, С. 6–7].

1 липня 2014 року набрав чинності новий Закон Сполучених Штатів Америки «Про податкові вимоги до іноземних рахунків», що містить вимоги до іноземних фінансових організацій, зокрема щодо укладення спеціальної угоди з Податковою службою Сполучених Штатів Америки (IRS), здійснення контролю за наявністю рахунків, які відкриваються платниками податків США в українських фінансових організаціях, та інформування про них Податкової служби США.

Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням № 812-р від 9 листопада 2016 року повністю підтримав Угоду щодо виконання податкових правил й застосування положень Закону США про податкові вимоги до іноземних рахунків (FATCA) [247]. За результатами цього 07 лютого 2017 року Міністром фінансів України була 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.

29 жовтня 2019 року ВРУ ратифікувала Угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (ФАТСА), підписану 7 лютого 2017 року, яка набирає чинності з дати письмового повідомлення Україною Сполученим Штатам Америки про завершення всіх внутрішньодержавних процедур, необхідних для набрання чинності зазначеною Угодою [250].

Угода спрямована на підвищення рівня дотримання міжнародного податкового законодавства та забезпечення застосування положень Закону ФАТСА на основі здійснення внутрішнього звітування та автоматичного обміну інформацією відповідно до Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал та Протоколу до неї, укладених 4 березня 1994 року.

Для імплементації Угоди та врегулювання порядку виконання фінансовими установами України вимог закону ФАТСА були розроблені та прийняті два законопроекти № 2102 [256] та № 2103 [258], які передбачають внесення змін до ПК України та Законів «Про банки і банківську діяльність» та «Про депозитарну систему України».

Так, законопроектом № 2102 були внесені зміни до Закону України «Про банки і банківську діяльність» в частині порядку розкриття банківської таємниці та до Закону України «Про депозитарну систему України» в частині доступу до інформації, що міститься у системі депозитарного обліку. Порядок розкриття такої інформації у першому випадку встановлюється Національним банком України, у другому – Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України за погодженням з Міністерством фінансів України та ДПС України.

Законопроектом № 2103 були внесені зміни до ПК України в частині визначення понять: підзвітний рахунок та його

власники, фінансовий агент та фінансовий рахунок; особливості подання звітності за підзвітними рахунками; збір та отримання податкової інформації контролюючими органами від фінансових агентів; накладення штрафу за неподання, подання з порушеннями або з недостовірними відомостями чи помилками звітів про підзвітні рахунки.

Ратифікація Угоди щодо застосування положень FATCA та прийняття законопроектів № 2102 і № 2103 забезпечує виконання в Україні вимог закону FATCA на основі здійснення внутрішнього звітування та надання в автоматичному режимі інформації ДПС України податковій службі США щодо рахунків, відкритих платниками податків США в українських фінансових установах. Надання аналогічної інформації податковою службою США щодо рахунків, відкритих платниками податків України у фінансових установах США, Угодою не передбачено. Отже, автоматичний обмін інформацією буде здійснюватися в односторонньому порядку, хоча Україна в подальшому зможе провести консультації із Сполученими Штатами про внесення змін до Угоди в частині запровадження двостороннього обміну [185].

Міністерство фінансів України звертає увагу, що зазначені зміни до законодавства України дозволять здійснювати обмін інформацією не лише в рамках Угоди щодо застосування положень FATCA, а й інших міжнародних договорів, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, або укладених на їх підставі міжвідомчих договорів, в тому числі Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29 жовтня 2014 року (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information), до якої Україна планує приєднатися найближчим часом [185].

На нашу думку, прийнятий ВРУ законопроект № 1203 закладає основоположні підвалини для міжнародного обміну податковою інформацією в рамках Стандарту CRS, а також Стандарту CbCR.

По-перше, ПК України було доповнено базовим правилом щодо міжнародного обміну податковою інформацією – якщо відповідно до вимог укладеного Україною міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість якого надана ВРУ, або укладеного на його підставі міжвідомчого договору та цього кодексу фінансовий агент зобов'язаний перевіряти та встановлювати, резидентом якої держави є власник або контролер власника фінансового рахунка, положення цього підпункту застосовуються в частині, що не суперечить правилам міжнародного договору (абз. 4 пп. 14.1.122 ст. 14 ПК України).

По-друге, надається нормативне визначення поняттю «підзвітний рахунок» – фінансовий рахунок, що відповідає одному з таких критеріїв: 1) власником фінансового рахунка є фізична особа-нерезидент; 2) власником фінансового рахунка є юридична особа-нерезидент або представництво нерезидента-юридичної особи; 3) власником фінансового рахунка є юридична особа, яка не є фінансовим агентом та кінцевим бенефіціарним власником (контролером) якої є фізична особа-нерезидент (пп. 14.1.146-1 ст. 14 ПК України).

По-третє, надається нормативне визначення поняттю «фінансовий агент» – банк або небанківська фінансова установа, які відповідно до вимог цього кодексу та інших актів законодавства зобов'язані подавати звіт про підзвітні рахунки центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та нести відповідальність за порушення покладених на них обов'язків у порядку, встановленому законодавством. Регулятори ринків фінансових послуг у межах повноважень, визначених статтею 21 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», встановлюють переліки небанківських фінансових установ, які зобов'язані виконувати обов'язки фінансових агентів відповідно до вимог міжнародних договорів, що містять положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або укладених на їх підставі міжвідомчих договорів.

Не є фінансовими агентами особи, звільнені від надання інформації про підзвітні рахунки відповідно до Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), а також іншого міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, або укладеного на його підставі міжвідомчого договору (пп. 14.1.257-1 ст. 14 ПК України).

По-четверте, встановлюються загальні вимоги до фінансових агентів перевіряти податкову резидентність власників фінансових рахунків. Фінансові агенти зобов'язані вживати обґрунтованих та належних у відповідних умовах (обставинах) заходів для перевірки статусу податкового резидентства власників фінансових рахунків та кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) таких власників фінансових рахунків. На вимогу фінансового агента власники фінансових рахунків зобов'язані надавати йому інформацію та документи про власний статус податкового резидентства та статус податкового резидентства своїх кінцевих бенефіціарних власників (контролерів), а також іншу інформацію і документи, необхідні для звітності за підзвітними рахунками на виконання вимог міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість якого надана ВРУ, або укладеного на його підставі міжвідомчого договору (пп. 69.8.2 ст. 69 ПК України).

По-п'яте, встановлюється загальний обов'язок фінансових агентів звітувати ДПС України про всі наявні підзвітні фінансові рахунки. Фінансові агенти зобов'язані щороку, до 1 вересня, подавати до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, звіт про підзвітні рахунки. Звітним періодом вважається попередній календарний рік, якщо міжнародним договором, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, згода на обов'язковість якого надана ВРУ, або укладеним на

його підставі міжвідомчим договором не встановлені інші правила. Форма звіту про підзвітні рахунки, порядок її заповнення і подання фінансовими агентами до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (пп. 69.8.3 ст. 69 ПК України).

Міжнародний стандарт обміну податковою інформацією MCAA CRS

Після успішної практики ЄС та США 19 квітня 2013 року держави G20 заявили про необхідність розроблення та впровадження нового єдиного стандарту щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією, який буде застосовуватись всіма державами світу [35, С. 9].

6 травня 2014 року державами G20 була підписана Декларація про автоматичний обмін податковою інформацією [53, С. 315]. Держави-підписанти заявили, що вітають розроблений ОЕСР стандарт автоматичного обміну, який передбачає ключові елементи для створення єдиного глобального автоматичного обміну фінансовою інформацією, тим самим надаючи податковим адміністраціям у всьому світі якісно новий потужний інструмент для подолання транснаціональних податкових схем, направлених на уникнення оподаткування. Підписанням даної Декларації сторони підтвердили свій намір боротьби із транснаціональним податковим шахрайством і ухиленням від оподаткування шляхом надання взаємної адміністративної допомоги на засадах взаємності.

Як і з проектом BEPS розробкою даного стандарту займалась ОЕСР за підтримки держав G20. У результаті спільних зусиль 15 липня 2014 року були затверджені рекомендації щодо єдиного стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією (Common Reporting Standard – **Стандарт CRS**). Одночасно для максимальної зручності

міжнародної спільноти було розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – **MCAA CRS**), яку пропонується державам ратифікувати при імplementації Стандарту CRS в національне законодавство [35].

ОЕСР пропонує державам розглянути два наступних варіанти впровадження Стандарту CRS: 1) ратифікація модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (MCAA CRS); або 2) 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 напряму домовитися [35, С. 13].

Перевагою загального стандарту звітування є те, що за умови його застосування кожна держава матиме зобов'язання через свої фінансові установи на постійній основі надавати у стандартизованій формі інформацію про рахунки клієнтів цих фінансових установ іншим державам, резидентами яких вони є. При цьому, ідентифікація податкової резидентності буде здійснюватися за спільною для всіх учасників угоди процедурою, а надання інформації – лише за умови виявлення факту податкової резидентності клієнта у одній з держав, що є учасником угоди про автоматичний обмін інформацією. Варто підкреслити, що загальний стандарт звітування охоплює передачу інформації не лише про рахунки юридичних осіб, а й про операції фізичних осіб, які є резидентами інших держав. При цьому для рахунків фізичних осіб будь-які ліміти обсягів фінансових ресурсів на них для передачі інформації відсутні.

Натомість передача даних про рахунки юридичних осіб здійснюватиметься лише за умови наявності на рахунку залишку, що перевищує 250 тис. дол. США [164, С. 141].

Держави, які впровадили Стандарт CRS в своє законодавство, стають зобов'язаними на щорічній основі обмінюватися із 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.

За загальним правилом МСАА CRS розроблено для реалізації автоматичного обміну податковою інформацією, який здійснюється на взаємній основі. Разом з тим, МСАА CRS в своєму додатку А передбачає так звані «невзаємні держави», тобто ті держави, які, зі своєї сторони, будуть передавати інформацію по підзвітним рахункам, однак при цьому не будуть нічого отримувати взамін. «Невзаємний обмін» передбачений з тими державами, національні податкові системи яких не передбачають податку на прибуток (наприклад, Об'єднані Арабські Емірати, Бахрейн, Кувейт, Британські Віргінські острови, Багами, Бермуди, Кайманові острови, Самоа, Сент-Кіттс і Невіс). Дана група держав не зацікавлена в отриманні податкової інформації про своїх резидентів від іноземних юрисдикцій з огляду на те, що вони не оподатковують прибуток і в них немає потенційного ризику ухилення від оподаткування. В рамках МСАА CRS для таких держав розроблено Модельну угоду компетентних органів, які передають податкову інформацію, однак нічого не отримують взамін (Nonreciprocal Model Competent Authority Agreement).

У статті 2 Угоди МСАА CRS визначено, що Договірні держави зобов'язані забезпечити міжнародний обмін інформацією протягом дев'яти місяців після закінчення календарного року, якого стосується відповідна інформація. Слід зазначити, що дев'ятимісячний строк є мінімальним стандартом і держави можуть домовитись про коротші строки.

Наприклад, держави-члени Європейського Союзу передбачили на рівні директиви (Savings Directive), що обмін такою інформацією повинен бути здійсненим у шестимісячний строк з дня закінчення звітного календарного року. Актуальним при цьому є те, що незалежно від того, який звітний рік Договірні держави обрали в якості першого, інформація підлягатиме автоматичному обміну тільки починаючи з того моменту, коли обидві Договірні держави фактично імплементували в національне законодавство Стандарт CRS.

До фінансових установ, які зобов'язані надавати інформацію про іноземних податкових резидентів, передбачену 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 виключення іноземних платників податків – як фізичних, так і юридичних осіб. Однак інформація по юридичним особам підлягає міжнародному обміну тільки у випадку, якщо юридична особа станом на кінець звітного року має залишок на рахунку 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; всі види отриманих доходів від активної комерційної діяльності; дохід від пасивних інвестиційних операцій; залишки на рахунках на кінець відповідного звітного року. В контексті цього актуальним є 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 діючі положення національного законодавства щодо банківської таємниці, правил конфіденційності тощо.

У статті 5 Угоди МСАА CRS передбачено вимоги щодо забезпечення конфіденційності та цілісності податкової інформації, що є предметом міжнародного автоматичного обміну. Конфіденційність означає, що інформація, яка передається на автоматичній основі іншій державі, не може бути доступною будь-яким стороннім особам. Цілісність означає, що інформація, яка передається на автоматичній основі іншій державі не може бути змінена несанкціонованим шляхом. Стандарти захисту передачі даних повинні бути приведеними у відповідність до останніх технологічних напрацювань, зокрема, захищені канали передачі даних, протоколи шифрування даних і т.п.

Шифрування даних призначене не тільки для захисту конфіденційності, а й захисту цілісності даних. Це дозволить забезпечити передачу даних у такий спосіб, щоб зробити їх не зрозумілими для тих, хто не має ключа дешифрування. Тому всі файли даних, що підлягають автоматичному обміну, повинні бути зашифровані до мінімально захищеного стандарту. Крім цього, сам канал передачі даних також повинен бути зашифрований або іншим чином захищений. Одним із способів шифрування, що зазвичай використовується для обміну інформацією, є використання як відкритого, так і приватного ключа. Криптографія відкритого ключа використовується у світі вже кілька десятиліть і дозволяє учасникам обмінюватися зашифрованими даними, не повідомляючи загальний секретний

ключ заздалегідь. Суть зводиться до того, що сторона, яка передає інформацію, зашифровує файл даних відкритим ключем, а захищений приватний ключ зберігає лише приймаюча сторона, яка дозволяє дешифрувати дані. Окремо існують стандарти щодо довжини ключів шифрування, що використовуються на міжнародному рівні, які визнані такими, що забезпечують відповідний рівень безпеки для персональних фінансових даних, наприклад, Розширений стандарт шифрування 256 (Advanced encryption standard 256) [53, С. 75].

Слід звернути увагу, що Стандарт CRS не є джерелом права для жодної з держав до моменту, поки остання не імплементує його в національне законодавство. Кожна держава повинна самостійно прийняти рішення, яким шляхом і в якій частині приєднатись 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.

Станом на сьогодні Стандарт CRS так і не було імплементовано в національне податкове законодавство України. Аналіз законопроектної роботи Верховної Ради України з моменту впровадження в Україні податкового контролю трансфертного ціноутворення (2013 рік) і до сьогодні дає нам можливість стверджувати, що за увесь цей період у стінах Верховної Ради України було зареєстровано тільки один законопроект, присвячений окресленому питанню, який не було прийнято – проект Закону «Про внесення змін до ПК України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)» № 6503 від 25.05.2017 [257].

Враховуючи мету та завдання нашого дослідження науковий інтерес становить більш глибокий аналіз даного законопроекту. На нашу думку, положення законопроекту № 6503 від 25.05.2017 в переважній своїй більшості відповідають Стандарту CRS і рано чи пізно будуть прийнятими Верховною Радою України в рамках імплементатії Плану BEPS.

Основною метою законопроекту № 6503 від 25.05.2017 передбачалось впровадження в національне законодавство Стандарту CRS та створення законодавчих умов для зміцнення міжнародного співробітництва з податкових питань. Тобто завданнями прийняття законопроекту було створення чітких законодавчих умов для зміцнення міжнародного співробітництва з податкових питань, що дасть можливість максимально використовувати сучасні міжнародно-правові інструменти для боротьби з ухиленням від сплати податків.

Даним законопроектом пропонувалось доповнити ПК України новою главою 10-1 «Міжнародне співробітництво щодо автоматичного обміну інформацією з податкових питань», якою б врегульовувались питання обміну податковою інформацією на періодичній основі на підставі міжнародних договорів. Норми запропонованої глави містили поняття міжнародного автоматичного обміну з податкових питань, визначали фінансові установи, які зобов'язані надавати відповідну інформацію центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Також визначались права та обов'язки фінансових установ, що зобов'язані надавати інформацію, та повноваження центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, у зв'язку з міжнародним автоматичним обміном інформацією з податкових питань.

Авторами законопроекту № 6503 від 25.05.2017 пропонувалось під «міжнародним автоматичним обміном інформацією з податкових питань» розуміти надання центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, компетентним органам іноземних держав і територій та отримання центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, від компетентних органів іноземних держав і територій інформації, передбаченої статтею 108-3, на автоматичній основі на підставі міжнародних договорів з питань оподаткування (проект статті 108-1.1 ПК України).

До фінансових установ, які відповідно до вимог цієї глави зобов'язуються надавати інформацію, передбачену статтею 108-3, центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, запропоновано було віднести банки, кредитні спілки, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, професійні учасники ринку цінних паперів, інвестиційні фонди і компанії та 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/або здійснення інших правочинів в інтересах клієнта або прямо чи опосередковано за його рахунок (проект статті 108-2.1 ПК України).

Законопроектом № 6503 від 25.05.2017 передбачалось закріпити в ПК України, що у межах міжнародного автоматичного обміну надається фінансова та інша інформація, що стосується укладеного з фінансовою установою договору, відносно клієнтів фінансових установ, вигодоодержувачів та/або осіб, які прямо чи опосередковано їх контролюють, щодо яких виявлено, що вони є податковими резидентами іноземних держав чи територій, з якими укладено міжнародні договори про автоматичний обмін інформацією з податкових питань. До інформації, що підлягає наданню в межах міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань, включається:

- 1) загальна інформація: ім'я, адреса проживання або розташування, податковий номер, дата і місце народження клієнтів фінансових установ, вигодоодержувачів та (або) осіб, які прямо чи опосередковано їх контролюють, номер рахунку і назва звітної фінансової установи;
- 2) фінансова інформація: інформація щодо операцій, рахунків та вкладів клієнтів, загальна валова сума відсотків, дивідендів, суми обов'язків страховика, що уклав договір добровільного страхування, перед клієнтами фінансової організації або вигодоодержувачами, суми грошових коштів або вартості майна зазначених осіб, що знаходиться у розпорядженні

фінансової установи, пенсійних рахунках, обов'язках клірингових компаній, а також інформація щодо виплат та операцій, здійснених у зв'язку з вказаними у цьому абзаці рахунками та внесками, а також на підставі договорів, за якими фінансові установи отримують від клієнтів майно або грошові кошти для зберігання, управління, інвестування та/або здійснення інших правочинів в інтересах клієнта або прямо чи опосередковано за його рахунок (проект статті 108-3.2 ПК України).

На виконання рекомендацій ОЕСР до законопроекту було включено вимоги про те, що інформація, отримана центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, у межах автоматичного обміну інформацією з податкових питань може використовуватися виключно для боротьби з ухилянням від сплати податків та захисту податкової системи. Надання фінансовою установою центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, інформації відповідно до вимог цієї глави не може розглядатися як розкриття банківської чи іншої охоронюваної законом таємниці або як порушення права на захист персональних даних і не потребує отримання окремої згоди та повідомлення клієнтів, вигодоодержувачів чи осіб, що прямо або опосередковано їх контролюють, про надання інформації про них (проект статті 108-3.5 ПК України).

Фінансові установи зобов'язані подавати до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, інформацію про клієнтів, вигодоодержувачів та/або осіб, які прямо чи опосередковано їх контролюють, щодо яких виявлено, що вони є податковими резидентами іноземних держав чи територій. Порядок та строки передання такої інформації, її склад визначаються Кабінетом Міністрів України спільно з Національним банком України. Для виконання обов'язків, встановлених цією главою, фінансова установа в порядку, визначеному КМУ, запитує необхідну інформацію у клієнтів, обробляє (в тому числі

документально фіксує) та аналізує отриману інформацію, а також здійснює прийнятні й доступні заходи для встановлення податкового резидентського статусу клієнтів, вигодоодержувачів та/або осіб, які прямо чи опосередковано їх контролюють, включаючи перевірку достовірності та повноти наданої клієнтом інформації них (проект статей 108-4.1–108.4.2 ПК України).

Клієнти фінансових установ (фізичні та юридичні особи, іноземні структури без утворення юридичної особи), а також фізичні та юридичні особи, що мають намір стати клієнтами фінансових установ, зобов'язані надати цим установам інформацію відносно себе, вигодоодержувачів та/або осіб, що прямо або опосередковано їх контролюють, яку вимагають фінансові установи на підставі цієї глави та нормативно-правових актів, прийнятих для забезпечення її реалізації. У випадку ненадання особою, яка має намір стати клієнтом фінансової установи, інформації, що вимагається у відповідності до цієї глави та нормативно-правових актів, які прийняті для забезпечення її реалізації, фінансова установа має право відмовитися від укладення договору про надання фінансових послуг із такою особою. У випадку ненадання клієнтом фінансової установи інформації, яка вимагається у відповідності до цієї глави та нормативно-правових актів, що прийняті для забезпечення її реалізації, фінансова установа має право прийняти рішення про відмову від виконання дій (операцій), які здійснюються на користь або за дорученням зазначеного клієнта та/або у випадках, передбачених цією статтею, розірвати в односторонньому порядку договір про надання фінансових послуг. Про прийняте рішення фінансова установа повідомляє клієнта не пізніше одного робочого дня, наступного за днем прийняття рішень (проект статей 108-4.3–108.4.5 ПК України).

Прийняття рішення про відмову від виконання дій (операцій) означає припинення фінансовою установою операцій по договору, включаючи припинення фінансовими установами операцій із зарахування грошових коштів на банківський рахунок (внесок), відкритий клієнту. У випадку надходження грошових коштів на банківський рахунок (внесок), відкритий

клієнту, після прийняття фінансовою установою рішення про відмову від здійснення операцій фінансова установа здійснює повернення платежів, що надходять на користь клієнта. Якщо клієнт протягом десяти робочих днів з дня прийняття рішення про відмову від здійснення операцій не надав інформацію, що вимагається фінансовою установою відповідно до цієї глави, фінансова установа має право розірвати з ним договір. Про розірвання договору фінансова установа повідомляє не менше ніж за тридцять днів до розірвання. Якщо за результатами перевірки наданої інформації фінансова установа виявить недостовірність або неповноту наданої інформації, або прийде до висновку, що інформація не відповідає відомостям, які є у розпорядженні фінансової установи, у тому числі з відкритих джерел, фінансова установа має право відмовитися від укладення договору або в односторонньому порядку розірвати договір. Порядок проведення перевірки інформації фінансовою установою визначається КМУ спільно з Національним банком України (проект статей 108-4.6–108.4.8 ПК України).

Міжнародний стандарт обміну податковою інформацією МСАА СбСР

Окремо від Стандарту CRS (Common Reporting Standard), в межах реалізації Плану BEPS (Крок 13) ОЕСР розробила Стандарт консолідованої звітності транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу (Country-by-Country Reporting – **Стандарт СбСР**). Разом з ним для максимальної зручності міжнародної спільноти було 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 – **МСАА СбСР**), яку пропонується державам ратифікувати при імплементації Стандарту СбСР в національне законодавство [48].

У своєму звіті «Документація з трансфертного ціноутворення і звітності в розрізі всіх держав ведення бізнесу» (Крок 13) ОЕСР звертає увагу, що концептуально документація з трансфертного ціноутворення має три цілі: 1) забезпечити, щоб платники податків належним чином дотримувались вимог трансфертного ціноутворення при визначенні цін та інших умов під час визначенням умов правочинів із афілійованими особами, а також при закріпленні в податкових деклараціях інформації про доходи, які отримуються від таких правочинів; 2) надати податковим органам інформацію, необхідну для проведення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення; 3) надати податковим органам інформацію, необхідну для проведення детальної перевірки практик застосування трансфертного ціноутворення пов'язаною групою компаній [48, С. 12].

Для досягнення зазначених цілей ОЕСР рекомендує державам на рівні національного законодавства прийняти єдиний стандартизований підхід до документації з трансфертного ціноутворення, який складається із трьох окремих рівнів і який надалі дозволить таким державам приєднатись до міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією.

1. Майстер-файл (Master file) – являє собою загальний опис діяльності транснаціональної корпорації, характер бізнесу і глобальних бізнес-операцій, внутрішню політику щодо трансфертного ціноутворення, а також загальний алгоритм розподілу доходів між пов'язаною групою компаній. Майстер-файл повинен в себе включати наступні істотні блоки інформації: організаційну структуру транснаціональної корпорації; опис господарської діяльності та бізнес-процесів; нематеріальні активи; опис внутрішньогрупових фінансових операцій; фінансові та податкові показники транснаціональної корпорації. Призначення Майстер-файлу полягає в наданні податковим органам високоякісного загального огляду з метою оцінки практики застосування трансфертного ціноутворення в глобальному економічному, юридичному, фінансовому та податковому контексті. Майстер-файл не передбачає надання деталізованої інформації по всій

бізнес-діяльності транснаціональної корпорації у розрізі всіх юрисдикцій ведення бізнесу, оскільки це було б не виправдано обтяжливим і не відповідало б цілям базового файлу. З огляду на це платники податків під час підготовки Майстер-файлу повинні збалансовано підійти до рівня деталізації інформації, зокрема до переліку істотних договорів, нематеріальних активів та внутрішньогрупових операцій, враховуючи, що головною ціллю Майстер-файлу є надання податковим органам високоякісного огляду політики діяльності транснаціональної корпорації. При складенні Майстер-файлу потрібно виходити з того, що інформація вважається істотною в тому разі, якщо її відсутність може вплинути на достовірність результатів аналізу трансфертного ціноутворення пов'язаної групи компаній.

2. Локальний файл (Local file) – на відміну від Майстер-файлу Локальний файл є звітом платника податків про контрольовані операції, який включає в себе детальний опис конкретних внутрішньогрупових операцій транснаціональної корпорації. Інформація, яка викладається в Локальному файлі, доповнює собою Майстер-файл і допомагає податковим органам перевірити, чи дотримується платник податків принципу «витягнутої руки». Локальний файл фокусується на інформації, необхідній для аналізу трансфертного ціноутворення по операціям між локальною компанією (Local Country Affiliate) і пов'язаними з нею іноземними компаніями, господарські операції з якими є істотними в розумінні податкового законодавства держави-місця реєстрації (податкового резидентства) локальної компанії. Така інформація повинна включати відповідну фінансову інформацію, яка стосується конкретних операцій, аналіз співставності, а також вибір і застосування найбільш прийняттого методу трансфертного ціноутворення.
3. Консолідований звіт у розрізі всіх держав (Country-by-Country Report) – являє собою зведені фінансові показники транснаціональної корпорації у розрізі кожної держави-місця ведення бізнесу щодо глобального розподілу доходів, сплачених

податків, а також конкретних індикаторів, які б свідчили про реальність ведення економічної діяльності в тих юрисдикціях, з податковими резидентами яких транснаціональна корпорація мала договірні відносини. У Консолідованому звіті також потрібно вказати всіх суб'єктів транснаціональної корпорації, по яким подається фінансова інформація із зазначенням характеру їх діяльності і ролі у транснаціональному бізнесі. Даний формат звіту є необхідним для оцінки податковими органами ризиків трансфертного ціноутворення. Він також може бути використаним для оцінки інших ризиків, пов'язаних із розмиванням податкової бази і переміщенні прибутку, а також для економічного і статистичного аналізу. Однак інформація, викладена в такому звіті, не повинна використовуватися в якості заміни детального аналізу трансфертного ціноутворення окремих операцій і цін на основі повного функціонального аналізу, а також повного аналізу співставності. Інформація в Консолідованому звіті сама по собі ще не є доказом того, чи є трансфертні ціни прийнятними чи неприйнятними для податкових цілей [48, С. 9, 14–16].

Консолідований звіт цілісно ілюструє бізнес-процеси транснаціональної корпорації, інформація про які є недоступною або є інформацією із обмеженою доступом. Останнє є надзвичайно важливим для податкових органів, оскільки малоімовірним є те, що на запит будь-якого окремо взятого податкового органу відповідною юрисдикцією або платником податків буде надано той обсяг інформації, який повинен міститися в Консолідованому звіті транснаціональної корпорації. В окремих випадках податкові органи юрисдикції материнської компанії або її ключових дочірніх компаній в цілому можуть мати доступ до окремої інформації транснаціональної групи, якщо вони мають пряме або опосередковане відношення до ключових напрямів діяльності групи компаній (фінансова звітність, податкова звітність). Однак набагато складнішим для податкових органів є отримання інформації про бізнес-діяльність та фінансові показники пов'язаних компаній групи, розташованих в іноземних податкових юрисдикціях.

Інші джерела інформації про діяльність транснаціональної корпорації, наприклад, зведена фінансова звітність, можуть містити окремий аналіз фінансових показників різних суб'єктів групи, однак зазвичай такий аналіз фокусується на ключових ринках групи або великих географічних регіонах. Враховуючи те, що діяльність транснаціональної корпорації в окремо взятій юрисдикції є несуттєвою щодо всієї транснаціональної групи, надзвичайно складним може бути використання регіонального рівня інформації для оцінки ступеню ризиковості трансфертного ціноутворення. Консолідована звітність вирішує цю проблему шляхом наведення фінансового аналізу транснаціональної корпорації у розрізі всіх держав бізнесу. Оскільки консолідовані звіти передаються на щорічній основі, це дозволить податковим органам комплексно розуміти глобальну діяльність та структуру транснаціональної корпорації, а також вектор змін такої діяльності з часом [51, С. 28].

Враховуючи те, що консолідовані звіти повинні містити вичерпну інформацію про різні напрями діяльності транснаціональної корпорації в розрізі всіх податкових юрисдикцій-місця ведення бізнесу, податкові органи можуть використати цю інформацію багатьма шляхами для виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення. Порівнюватись можуть профілі діяльності компаній із різних податкових юрисдикцій, які входять до однієї транснаціональної корпорації, профілі зіставних транснаціональних корпорацій, а також профілі консолідованих звітів за різні періоди. Крім цього, оскільки консолідовані звіти складаються за єдиною стандартною формою, вони можуть бути предметом автоматизованого ризик-менеджменту.

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.

Аналізуючи міжнародний стандарт обміну податковою інформацією МСАА СьСР цікавим є звернути увагу, що США відмовилися імплементувати в своє національне законодавство рекомендації ОЕСР щодо міжнародного обміну податковою інформацією транснаціональних корпорацій в рамках програми BEPS (Крок 13) [48]. Це стало однією із причин, чому США не підписало і дотепер не є стороною МСАА СьСР [49]. З даного приводу Міністерство фінансів США має свій власний підхід до стандартів обміну податковою інформацією із іншими державами світу.

У США не впроваджено рекомендацій ОЕСР щодо форми консолідованого звіту – у вигляді електронного документа формату XML, яким держави обмінюються в рамках міжнародного обміну податковою інформацією. Також у США не впроваджено рекомендацій ОЕСР щодо подачі, крім консолідованого звіту, також базового файлу та локального файлу по транснаціональній корпорації. Таким чином, враховуючи те, що на сьогодні США не є стороною Міжнародної угоди про автоматичний обмін консолідованою податковою інформацією [49], то консолідовані звіти платників податків США можуть бути надані іноземним податковим органам тільки в рамках окремих двосторонніх договорів.

Разом з тим США частково все ж впровадили рекомендації ОЕСР щодо консолідованої звітності транснаціональних корпорацій. Так, 29 червня 2016 року регуляторним актом Міністерства фінансів США № 1.6038-4 [6] були впроваджені правила щодо консолідованої звітності (Country-by-Country Reporting) резидентів США, які є материнськими компаніями транснаціональних корпорацій. У Бюлетені про внутрішні доходи США від 18 липня 2016 року необхідність даного кроку була обґрунтована тим, що у протилежному випадку

американські транснаціональні корпорації були б зобов'язаними подавати консолідовану звітність у інших податкових юрисдикціях, в яких їх контрольовані компанії здійснюють господарську діяльність. Останнє випливає із рекомендацій ОЕСР в рамках програми BEPS (Крок 13) [48]. Подача консолідованих звітів до Податкової служби США має більше гарантій для резидентів США, оскільки в такому випадку Податкова служба США буде контролювати їх подальше використання іноземними податковими органами в рамках діючих двосторонніх договорів про обмін податковою інформацією. У випадку, якщо останні порушать режим конфіденційності, вимоги до збереження інформації або дозволені напрями її використання, США припинить обмін інформацією з відповідними податковими юрисдикціями [16].

Відповідно до ч. 1 ст. 2 МСАА СbCR у рамках положень статей 6, 21 і 22 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) 1988 року кожен компетентний орган Договірної держави на щорічній основі буде здійснювати обмін консолідованими звітами транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу (CbCR Report), отриманими від усіх суб'єктів звітування, які виступають податковими резидентами відповідної Договірної держави, із іншими компетентними органами Договірних держав, по відношенню до яких також діє МСАА СbCR і в яких, на основі інформації з консолідованої звітності транснаціональних корпорацій, один або декілька суб'єктів транснаціональної корпорації виступає податковим резидентом або ж прибуток від господарської діяльності, яка здійснюється через постійне представництво, підлягає оподаткуванню [48, С. 47–48].

Згідно із Стандартом СbCR обов'язок подавати зведену консолідовану звітність контролюючим податковим органам своєї держави лежить на материнській компанії транснаціональної корпорації. Останнє обумовлено тим, що саме материнська компанія займає найкращу позицію в корпоративній структурі транснаціональної корпорації для підготовки консолідованого звіту у розрізі всіх держав ведення бізнесу.

Враховуючи те, що Великобританія була однією із перших держав світу, яка повноцінно впровадила в національне податкове законодавство Стандарт СbCR, доречним буде звернутись до досвіду даної держави. Починаючи з 18 березня 2016 року для великих транснаціональних корпорацій Великобританія запровадила консолідовану звітність транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав ведення бізнесу (Country-by-Country Reporting) [68]. Останній був розроблений ОЕСР в рамках програми BEPS (Крок 13), метою якого є забезпечення податкових органів загальною картиною про діяльність транснаціональних компаній у різних податкових юрисдикціях. Головна ідея зводиться до того, що материнські компанії, а в окремих випадках дочірні компанії, зобов'язані подавати консолідований звіт про свою діяльність і розмір сплачених податків у розрізі всіх держав ведення бізнесу. Після цього податкові органи різних держав світу обмінюються податковою інформацією та ідентифікують податкові ризики, які виникли або можуть виникнути у зв'язку із транснаціональною діяльністю пов'язаної групи компаній.

Обов'язок подати Податковій службі Великобританії консолідований звіт у розрізі всіх держав ведення бізнесу поширюються на податкових резидентів Великобританії, які входять до складу транснаціональної корпорації, яка відповідає наступним критеріям: 1) до складу транснаціональної корпорації входить дві або більше компанії, які здійснюють бізнес у різних податкових юрисдикціях; 2) за результатами господарської діяльності за попередній рік загальний консолідований дохід транснаціональної корпорації становить 750 мільйонів євро, що відображено або повинно було б бути відображено в консолідованій фінансовій звітності корпорації (Consolidated Financial Statements). На відміну від вимог США, консолідований звіт у розрізі всіх держав ведення бізнесу (Country-by-Country Report) має бути поданим Податковій службі Великобританії не пізніше 12 місяців з моменту закінчення звітного податкового періоду [68].

За загальним правилом обов'язок подати Податковій службі Великобританії консолідований звіт у розрізі всіх держав покладається на податкових резидентів Великобританії, які є материнськими компаніями транснаціональних корпорацій (Ultimate Parent Entity of MNE Group). Визначення «материнської компанії» транснаціональної корпорації повністю відповідає критеріям, розробленим ОЕСР в Кроці 13 BEPS: 1) компанія прямо або опосередковано володіє достатньою кількістю часток в статутному капіталі інших суб'єктів транснаціональної групи, що обумовлює обов'язок такої компанії подавати консолідовану фінансову звітність згідно з правилами бухгалтерського обліку, які зазвичай застосовуються в юрисдикції її податкового резидентства або повинна була б це зробити у разі обігу її акцій на фондовій біржі цінних паперів держави свого податкового резидентства; 2) в рамках транснаціональної групи не існує будь-якої іншої компанії, яка відповідає умовам, зазначених в першому пункті [48, С. 39–40].

Поряд з цим законодавство Великобританії передбачає випадки, коли обов'язок подачі консолідованого звіту лежить не на материнській компанії, а на окремому суб'єкті транснаціональної корпорації. Так, податковий резидент Великобританії або особа, яка має постійне представництво у Великобританії, зобов'язана подати консолідований звіт у таких випадках:

- 1) материнська компанія транснаціональної корпорації є податковим резидентом держави, яка не вимагає від своїх платників податків подачі консолідованої звітності у розрізі всіх держав;
- 2) материнська компанія транснаціональної корпорації є податковим резидентом держави, яка хоча і приєдналася до міжнародних договорів по обміну податковою інформацією, проте на практиці не запровадила режиму обміну звітами платників податків у розрізі всіх держав із Великобританією;
- 3) Податкова служба Великобританії повідомила свого резидента про неефективність міжнародного обміну податковою інформацією із державою податкового резидентства материнської компанії [68].

Консолідований звіт (Country-by-Country Report) подається Податковій службі Великобританії через спеціальний веб-портал у вигляді електронного документа формату XML, форма та зміст якого розроблена ОЕСР і погоджена з Європейським Союзом. У подальшому в рамках міжнародного обміну податковою інформацією даний електронний документ буде надаватися іншим державам, на території яких здійснювалась господарська діяльність транснаціональної корпорації. За правилами британського законодавства консолідований звіт транснаціональної корпорації повинен відображати наступну податкову інформацію у розрізі кожної держави, в якій протягом звітного року афілійованою компанією (відокремленим підрозділом) здійснювалась господарська діяльність: 1) розмір доходу; розмір прибутку до моменту оподаткування; розмір нарахованих та сплачених податкових зобов'язань; 2) загальна кількість працівників, капіталу, нерозподіленого прибутку та матеріальних активів; 3) напрями діяльності, місце, роль та обов'язки.

У випадку, якщо обов'язок подачі консолідованого звіту лежить на податковому резиденту Великобританії, який не є материнською компанією, або на особі, яка має постійне представництво у Великобританії, тоді відповідальна особа зобов'язана самостійно зібрати всю необхідну податкову інформацію по групі афілійованих компаній. Якщо відповідальна особа не може отримати всю необхідну податкову інформацію від материнської компанії, тоді така особа зобов'язана письмово повідомити про це Податкову службу Великобританії і подати консолідований звіт в тому обсязі, в якому його можливо було підготувати.

Консолідовані звіти у електронному форматі XML, які подаються до Податкової служби Великобританії, підлягають автоматичній передачі податковим органам тієї держави, яка зазначена в звіті і з якою Великобританія має укладені договори про міжнародний обмін податковою інформацією. Цікаво звернути увагу на те, що Податкова служба Великобританії зобов'язана забезпечити передачу таких даних протягом 15 місяців після закінчення звітного періоду.

Наприклад, якщо мова іде про податковий період, який закінчився 31 грудня 2016 року і консолідований звіт по якому повинен був бути поданим до кінця 31 грудня 2017 року, то передача Податковою службою Великобританії інформації іноземним податковим органами повинна відбуватися до 31 березня 2018 року. Тобто передача консолідованого звіту не здійснюється в момент її отримання [19].

Повертаючись до національного податкового законодавства України, 16 січня 2020 року ВРУ був прийнятий законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року (Закон № 466-IX від 16.01.2020), яким, зокрема, було доповнено ПК України загальними положенням про звітність у розрізі всіх держав ведення бізнесу. Для зручності в ході нашого аналізу будемо робити посилання безпосередньо на ПК України із врахуванням вже прийнятих законопроектом № 1210 змін [222, 255].

Слід звернути особливу увагу на те, що прийняття законопроекту № 1210 ще не означає приєднання України до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – МСАА СbСR) [48]. Задля цього Верховна Рада України повинна прийняти окремий закон про ратифікацію МСАА СbСR.

Відповідно до пп. 14.1.103-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України закріплює, що материнською компанією міжнародної групи компаній для цілей статті 39 цього Кодексу визначається юридична особа, яка входить до складу міжнародної групи компаній та одночасно відповідає таким вимогам:

- 1) безпосередньо чи опосередковано володіє корпоративними правами інших компаній (або фактично контролює такі компанії) у складі міжнародної групи і частка такого володіння є достатньою для включення фінансової звітності інших компаній у складі міжнародної групи до консолідованої фінансової звітності такої юридичної особи;

2) фінансова звітність такої юридичної особи не підлягає включенню до консолідованої звітності жодної іншої юридичної особи у складі міжнародної групи згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності [255].

При цьому відповідно до пп. 14.1.113-3 п. 14.1 ст. 14 ПК України міжнародною групою компаній для цілей статті 39 цього Кодексу вважаються дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі [255].

Платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, окрім звіту про контрольовані операції, також повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь в міжнародній групі компаній подаються ДПС України, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» і «Про електронні довірчі послуги». Форма та порядок складання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній затверджуються ДПС України.

Відповідно до пп. 39.4.2.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України повідомлення про участь у міжнародній групі компаній має містити, зокрема, таку інформацію:

а) дані щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, зокрема, назву, державу (територію) резидентства, адресу реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні материнській компанії в державі (на території) її реєстрації, код (коди) материнської компанії як платника податків у державі (на території) її реєстрації;

- б) дані щодо юридичної особи, яка є уповноваженим учасником міжнародної групи компаній на подання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків (у разі наявності такої юридичної особи), зокрема, її назву, державу (територію) податкового резидентства, адресу реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні уповноваженій особі в державі (на території) її реєстрації, код (коди) як платника податків у державі (на території) її реєстрації, або інформацію про те, що група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідно до законодавства інших країн;
- в) дату, яка є останнім днем фінансового року, за який готується консолідована фінансова звітність міжнародної групи компаній, а у разі, якщо така звітність не готується, – дату закінчення фінансового року відповідно до внутрішніх положень материнської компанії міжнародної групи компаній;
- г) інформацію щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи за фінансовий рік, що передує звітному, розрахованого згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія групи.

Разом з тим, держави можуть передбачити винятки з даного правила і зобов'язати подавати таку звітність також своїх податкових резидентів, які є дочірніми компаніями транснаціональних корпорацій. До таких випадків можуть бути віднесені такі: 1) материнська компанія транснаціональної корпорації є податковим резидентом держави, яка не вимагає від своїх платників податків подачі консолідованої звітності у розрізі всіх держав; 2) відсутня угода про міжнародний обмін податковою інформацією із державою податкового резидентства материнської компанії транснаціональної корпорації; 3) юрисдикція податкового резидентства материнської компанії транснаціональної корпорації 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 транснаціональні корпорації, загальний обсяг доходу яких по всьому світі становить 750 мільйонів євро за останній звітний рік. Вважається, що такий поріг звільнить близько 85–90% всіх транснаціональних корпорацій світу від подачі зведеного консолідованого звіту, однак зобов'яже подавати тих, які контролюють 90% від загального корпоративного доходу [48, С. 21].

Відповідно до пп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПК України звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) подається у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї із таких обставин:

- платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній;
- материнська компанія міжнародної групи компаній уповноважує платника податків-резидента України на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу;
- відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії міжнародної групи компаній подання звіту від такої міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання;
- між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії міжнародної групи компаній або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює перелік таких іноземних юрисдикцій на своєму офіційному веб-порталі не пізніше, ніж за 60 календарних днів до граничного строку подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний рік.

Форма звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) та порядок його заповнення затверджуються Державною податковою службою України. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній складається за фінансовий рік, встановлений материнською компанією міжнародної групи компаній, що може не збігатися з календарним роком, та подається протягом дванадцяти місяців після закінчення такого фінансового року (у разі відсутності відомостей про встановлений материнською компанією міжнародної групи компаній фінансовий рік – протягом дванадцяти місяців після закінчення календарного року).

Відповідно до пп. 39.4.11 п. 39.4 ст. 39 ПК України звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність, зокрема, але не виключно:

- а) назву держави (території), відповідно до законодавства якої учасник міжнародної групи компаній заснований, та держави (території), резидентом якої він є;
- б) загальну суму доходів (виручки) за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн, у тому числі з розбивкою на суму доходів (виручки) відповідно до угод, укладених учасниками цієї міжнародної групи компаній і пов'язаними особами, та суму доходів (виручки) за угодами з непов'язаними особами;
- в) суму прибутку (збитку) до оподаткування за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;
- г) суму сплаченого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога у фінансовому році, за який складається звіт у розрізі країн;

- г) суму нарахованого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;
- д) розмір статутного капіталу (zareєстрованого статутного капіталу) на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- е) суму нерозподіленого (накопиченого) прибутку на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- є) чисельність працівників за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;
- ж) балансову вартість матеріальних активів на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- з) основні види діяльності, що здійснюються учасниками міжнародної групи компаній.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією. Інформація звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, який отримано Державною податковою інспекцією від платника податків та/або в рамках міжнародних угод щодо автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією, використовується для цілей оцінки ризиків трансфертного ціноутворення під час проведення моніторингу контрольованих операцій та не може бути самостійною підставою для проведення коригування обсягу оподаткованого прибутку платника податків.

Зазвичай модель міжнародного автоматичного обміну консолідованими звітами транснаціональної корпорації у розрізі всіх держав ведення бізнесу побудована таким чином. Материнська компанія транснаціональної корпорації (Ultimate Parent Entity of the MNE Group) готує і подає до податкового органу своєї юрисдикції консолідований звіт групи у розрізі всіх держав (CbC report). Далі такий податковий орган на автоматичній основі передає консолідований звіт всім іншим компетентним податковим органам іноземних юрисдикцій, в яких транснаціональна корпорація має зареєстрованих учасників групи (Constituent Entity) в розумінні податкового

резидентства. Міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією здійснюється в рамках Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 року, яка дозволяє автоматичний обмін, а також Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (МСАА СьСР), яка визначає технічні вимоги щодо такого обміну [50, С. 11].

Багато держав, що розвиваються, зацікавлені в отриманні консолідованих звітів транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу (CbCR Reporting). Однак таке право на рівні міжнародних стандартів автоматичного обміну податковою інформацією покладає ряд обов'язків, навіть якщо в таких державах немає материнської компанії транснаціональної корпорації, яка зазвичай від імені групи подає консолідовану звітність. Останнє обумовлено тим, що передумовою отримання консолідованих звітів у рамках міжнародного автоматичного обміну є приведення відповідною державою свого національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів. З огляду на це цілком імовірно може бути ситуація, коли держави, що розвиваються, не мають жодної зареєстрованої в їхній юрисдикції материнської компанії, на яку покладається обов'язок подавати консолідований звіт у розрізі всіх держав здійснення бізнесу, і при цьому такі держави не готові отримувати звіти від інших держав у рамках автоматичного обміну, з огляду на відсутність гармонізованого національного законодавства [50, С. 18].

Відповідно до ч. 1 ст. 5 МСАА СьСР вся інформація, яка підлягає автоматичному обміну, є строго конфіденційною і підлягає заходам захисту, передбачених Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, яка включає в себе положення, що обмежують використання такої інформації. Отримана в рамках автоматичного обміну інформація, яка міститься в консолідованих звітах транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу (CbCR Report), може використовуватись для оцінки високого рівня ризику трансфертного ціноутворення, оцінки

інших ризиків, пов'язаних з проблемою розмивання податкової бази і переміщення прибутку в низькоподатковій юрисдикції, а також для здійснення економічного і статистичного аналізу. Однак інформація не буде використовуватись в якості заміни детального аналізу трансфертного ціноутворення окремих угод і цін на основі повного функціонального аналізу, а також комплексного аналізу співставності [48, С. 49].

ОЕСР зазначає, що в цілому можна виділити три загальних ризикових сценарії трансфертного ціноутворення. Перший сценарій полягає в тому, що суб'єкти господарювання, залучені до періодичних операцій з пов'язаними особами, з часом можуть призвести до розмивання податкової бази контрагентів відповідної юрисдикції. Дана група ризиків може включати в себе будь-які операції між пов'язаними особами, які зменшують базу оподаткування, включаючи великі обсяги продажу або купівель продукції/послуг. Проблема полягає в тому, що при внутрішньогрупових операціях в багатьох випадках дуже складно оцінити обґрунтованість ціни. Останнє може включати в себе виплату відсотків, страхових платежів, винагороди за послуги, винагороди за управління, роялті і т. ін. Другий сценарій полягає в тому, що ризики трансфертного ціноутворення можуть виникати внаслідок великих або складних разових операцій (one-off transactions), включаючи реструктуризацію бізнесу та передачу основних активів, що продукують дохід. Такі операції можуть істотно вплинути на податкову позицію суб'єктів господарювання як в рік здійснення операції, так і на постійній основі, адже нові платежі пов'язаних сторін, що здійснюються, потрібно оцінити. По-третє, ризики трансфертного ціноутворення можуть бути вищими, якщо група пов'язаних компаній не має на постійній основі ефективної внутрішньогрупової політики контролю, документування та перевірки ціноутворення по операціям із пов'язаними особи. З огляду на зазначені три ризикові сценарії трансфертного ціноутворення консолідовані звіти транснаціональної корпорації в розрізі всіх держав ведення бізнесу повинні містити дані, які можуть допомогти податковим органам у виявленні ризикових індикаторів, що виникають

внаслідок повторюваних операцій або операцій, які здійснюються на разовій основі. Ризикові індикатори можуть бути встановлені на основі інформації, що міститься в Базовому файлі, Локальному файлі та іншій документації щодо трансфертного ціноутворення, а також виходячи із знань та досвіду податкового органу щодо групи, включаючи її ставлення до податкового ризику [51, С. 33].

Важливо підкреслити, в ч. 1 ст. 5 МСАА СьСР напряду визначено, що інформація, яка міститься в консолідованих звітах транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав, сама по собі не є достатнім доказом того, що трансфертні ціни є прийнятними чи неприйнятними для податкових цілей. У практичній площині це означає, що на основі інформації, отриманої в рамках міжнародного автоматичного обміну, компетентними органами Договірних держав не можуть здійснюватись корегування податкових зобов'язань платників податків щодо їх трансфертного ціноутворення. Однак це не означає, що така інформація не може бути основою для подальших запитів і детальних розслідувань компетентних органів Договірних держав щодо механізмів трансфертного ціноутворення транснаціональної корпорації або будь-яких інших податкових запитів у ході перевірки, що, в свою чергу, може стати основою для корегування податкових зобов'язань суб'єктів відповідної транснаціональної корпорації.

Відповідно до ч. 2 ст. 6 МСАА СьСР у випадку виникнення труднощів у реалізації або тлумаченні положень даної Угоди, компетентний орган однієї Договірної держави може звернутись із запитом до компетентних органів інших Договірних держав для отримання консультацій з метою забезпечення виконання МСАА СьСР. Зокрема, компетентний орган повинен проконсультуватись із іншим компетентним органом, перед тим, як дійти висновку, що з цим компетентним органом існує системний збій в автоматичному обміні консолідованими звітами транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу. Якщо перший компетентний орган все ж дійде такого висновку, він зобов'язаний повідомити про це Секретаріат координаційного органу

(Co-ordinating Body Secretariat), який після повідомлення другого заінтересованого компетентного органу повідомить про це всі інші компетентні органи Договірних держав. У порядку передбаченому МСАА СбСР будь-який компетентний орган Договірної держави через Секретаріат координаційного органу може залучити до вирішення проблеми автоматичного обміну інформацією інші компетентні органи Договірних держав. У будь-якому випадку компетентний орган, який звернувся із запитом за наданням консультацій напямую або через Секретаріат, зобов'язаний повідомити Секретаріат координаційного органу про будь-які висновки, яких було досягнуто, а також заходи, які були розроблено, в тому числі про відсутність таких висновків та заходів, а Секретаріат координаційного органу, в свою чергу, повідомляє про це всі без винятку компетентні органи Договірних держав [48, С. 49–50].

Секретаріат координаційного органу (Co-ordinating Body Secretariat) повідомляє всі компетентні органи Договірних держав про будь-які офіційні повідомлення, отримані в рамках МСАА СбСР, а також про нові компетентні органи, які приєдналися до даної Угоди (ст. 9 МСАА СбСР). Секретаріат координаційного органу на офіційному веб-сайті ОЕСР забезпечує ведення списку компетентних органів, які підписали і вже працюють в рамках МСАА СбСР. Крім цього, Секретаріат координаційного органу публікує всі висновки, зміни та рекомендації щодо міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією (ч. 3 ст. 8 МСАА СбСР).

Відповідно до ч. 1 ст. 8 МСАА СбСР компетентний орган в момент підписання МСАА СбСР або якомога скоріше після цього повинен повідомити Секретаріат координаційного органу:

- 1) про те, що його юрисдикція має необхідні закони для того, щоб вимагати від членів транснаціональних корпорацій подачі консолідованих звітів транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав здійснення бізнесу (CbCR Report), а також про те, що його юрисдикція буде вимагати подачі такої звітності починаючи з того податкового періоду, який зазначений в повідомленні;

- 2) повідомити, чи включена юрисдикція в список невзаємних юрисдикцій (Non-reciprocal Jurisdictions);
- 3) вказати один або декілька методів електронної передачі даних, включаючи рівні шифрування, які будуть використовуватись;
- 4) повідомити, що має місце необхідна нормативно-правова база, а також інфраструктура для забезпечення необхідних стандартів захисту конфіденційності, а також заходів безпеки, передбачених ст. 22 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, а також ст. 5 МСАА СьСР;
- 5) повідомити перелік юрисдикцій компетентних органів, щодо яких він має намір застосовувати МСАА СьСР, а також про те, що на рівні національного законодавства вже передбачено всі необхідні процедури або про декларацію компетентного органу в майбутньому приєднатися до МСАА СьСР [48, С. 50–51].

Слід звернути увагу, що так само як і з Угодою МСАА CRS Україна формально не приєдналась до Угоди МСАА СьСР і не стала її учасником. Разом з цим варто підкреслити, що Україна ціленаправлено імплементує в національне податкове законодавство Стандарт CRS і Стандарт СьСР, готуючи фактично національне законодавство до майбутнього приєднання до зазначених Угод, які передбачають міжнародний автоматичний обмін на постійній основі. Так, в рамках даного питання прогресивним є прийнятий законопроект № 2103 від 09.09.2019 [258], а також законопроект № 1210 від 30.08.2019 [255].

Відповідно до пп. 39.4.7 п. 39 ст.39 ПК України Державна податкова служба України має право надіслати запит з вимогою надати глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (Майстер-файл) платнику податків, що входить до складу міжнародної групи компаній, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро. Якщо в Україні зареєстровані

два та більше платників податків, що входять до складу однієї і тієї ж міжнародної групи компаній, ДПС України направляє запит про надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Майстер-файла) лише одному з таких платників податків за своїм вибором.

Запит на подання глобальної документації (Майстер-файла) може бути направлений не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців з дати закінчення фінансового року, встановленого міжнародною групою компаній, до якої належить такий платник податків, а у разі відсутності відомостей про встановлений міжнародною групою компаній фінансовий рік – не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців після закінчення звітного року.

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Майстер-файл) має бути надана платником податків до ДПС України протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту. У разі порушення таким платником податків зазначеного терміну ДПС України має право направити запит про надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Майстер-файла) за той самий період іншому платнику податків, що входить до складу тієї ж самої міжнародної групи компаній. При цьому перший платник податків не звільняється від виконання обов'язку з надання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Майстер-файла).

Відповідно до абзацу 7 пп. 39.4.7 п. 39 ст. 39 ПК України глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Майстер-файл) – це сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, що має містити інформацію про:

- а) організаційну структуру міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їх організаційно-правових форм, структуру власності (із зазначенням часток володіння) та держав і територій, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність;

- б) загальний опис діяльності міжнародної групи компаній, що включає в себе:
- опис ключових факторів, що впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній;
 - опис ланцюгів постачання та утворення вартості найбільших за показником виручки міжнародної групи компаній п'яти товарів (робіт, послуг), а також ланцюгів постачання будь-яких інших товарів (робіт, послуг, інших об'єктів цивільних прав), частка яких становить більше 5 відсотків виручки міжнародної групи компаній за фінансовий рік, і основних географічних ринків, на яких реалізуються (виконуються, надаються) зазначені товари (роботи, послуги);
 - перелік та стислий опис суттєвих договорів з надання (отримання) послуг, робіт, укладених між учасниками міжнародної групи (крім договорів, пов'язаних з проведенням науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт), у тому числі опис функціональних можливостей основних учасників міжнародної групи, задіяних у наданні таких послуг, робіт, політики з трансфертного ціноутворення щодо розподілу вартості послуг та визначення цін на оплату внутрішньогрупових послуг;
 - стислий функціональний аналіз діяльності учасників міжнародної групи компаній, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат цієї групи, в тому числі опис основних функцій, що виконуються, активів, що використовуються, економічних (комерційних) ризиків, що приймаються;
 - інформацію про основні угоди щодо реструктуризації бізнесу, придбання та відчуження активів, що відбувалися протягом фінансового року;
- в) нематеріальні активи, які використовуються міжнародною групою компаній в своїй діяльності, зокрема:
- опис стратегії розвитку міжнародної групи компаній щодо розробки, володіння і використання нематеріальних активів, у тому числі розміщення основних науково-дослідних центрів і органів управління ними;

- перелік та опис нематеріальних активів (груп нематеріальних активів), що мають істотний вплив на ціноутворення компаній міжнародної групи, із зазначенням учасників такої міжнародної групи компаній, які володіють такими активами на праві власності або іншому праві (користування, володіння та/або розпорядження);
 - перелік суттєвих договорів, пов'язаних з нематеріальними активами, укладених між учасниками міжнародної групи компаній, у тому числі ліцензійних угод, домовленостей щодо покриття витрат, основних угод щодо надання науково-дослідних послуг;
 - опис політики трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній щодо проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і нематеріальних активів;
 - опис суттєвих операцій з передачі нематеріальних активів між учасниками міжнародної групи компаній протягом відповідного фінансового року із зазначенням назв таких учасників, держав реєстрації та юрисдикцій, де вони провадять свою діяльність, компенсацій, що здійснювалися у звітному (податковому) періоді, та рівня винагород (компенсаційних виплат), пов'язаних з такою передачею;
- г) фінансову діяльність міжнародної групи компаній, зокрема:
- загальний опис, яким чином фінансується така група, включаючи інформацію про фінансування, залучене від осіб, які не є учасниками міжнародної групи компаній;
 - зазначення усіх учасників міжнародної групи компаній, які здійснюють централізовану внутрішньогрупову фінансову діяльність для учасників цієї групи, з інформацією щодо держав (територій), які є місцем реєстрації таких учасників, та/або місця знаходження органу їх управління;
 - загальний опис політики трансфертного ціноутворення щодо фінансування учасників міжнародної групи компаній;
- г) консолідовану фінансову звітність міжнародної групи компаній за останній фінансовий рік, а у разі її відсутності – іншу консолідовану звітність, підготовлену для управлінських, податкових або інших цілей;

д) перелік і стислий опис існуючих односторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), які застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній і пов'язані з розподілом доходів між державами (територіями) [255].

Відповідно до пп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПК України платник податків-резидент України, який належить до міжнародної групи компаній, у випадках, визначених у цьому підпункті, зобов'язаний подати до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній в електронній формі з дотриманням вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подається у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї із таких обставин:

- платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній;
- материнська компанія міжнародної групи компаній уповноважує платника податків-резидента України на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу;
- відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії міжнародної групи компаній подання звіту від такої міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання;

– між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії міжнародної групи компаній або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює перелік таких іноземних юрисдикцій на своєму офіційному веб-порталі не пізніше ніж за 60 календарних днів до граничного строку подання звіту про контрольовані операції за відповідний звітний рік (пп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПК України) [255].

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність, зокрема, але не виключно:

- а) назву держави (території), відповідно до законодавства якої учасник міжнародної групи компаній заснований, та держави (території), резидентом якої він є;
- б) загальну суму доходів (виручки) за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн, у тому числі з розбивкою на суму доходів (виручки) відповідно до угод, укладених учасниками цієї міжнародної групи компаній і пов'язаними особами, та суму доходів (виручки) за угодами з непов'язаними особами;
- в) суму прибутку (збитку) до оподаткування за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;
- г) суму сплаченого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога у фінансовому році, за який складається звіт у розрізі країн;
- г) суму нарахованого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;

- д) розмір статутного капіталу (zareєстрованого статутного капіталу) на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- е) суму нерозподіленого (накопиченого) прибутку на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- є) чисельність працівників за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн;
- ж) балансову вартість матеріальних активів на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн;
- з) основні види діяльності, що здійснюються учасниками міжнародної групи компаній (пп. 39.4.11 п. 39.4 ст. 39 ПК України) [255].

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією. Такий звіт складається за фінансовий рік, встановлений материнською компанією міжнародної групи компаній, що може не збігатися з календарним роком, та подається протягом дванадцяти місяців після закінчення такого фінансового року (у разі відсутності відомостей про встановлений материнською компанією міжнародної групи компаній фінансовий рік – протягом дванадцяти місяців після закінчення календарного року).

Отже, можна дійти висновку, що стратегічним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення є повноцінне приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів. Існуюча сьогодні в світі система міжнародного обміну передбачає об'єктивну необхідність України співпрацювати не з однією окремо взятою державою або групою держав і надавати інформацію на разовій основі, а з усіма державами світу на постійній основі шляхом автоматичного обміну інформацією.

Приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів передбачає ратифікацію Україною наступних модельних угод

ОЕСР, які були розробленими в рамках BEPS: 1) Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information); 2) Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports). Зрозуміло, що майбутня ратифікація повинна супроводжуватись також приведенням у відповідність наявної сьогодні в Україні системи законодавства (гармонізацію законодавства).

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. Головною ідеєю ратифікації даних Угод 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, а й проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Даний захід передбачає запровадження державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки транснаціональних корпорацій.

3.3. Концепція контрольованих іноземних компаній

Окремим глобальним напрямком боротьби із уникненням транснаціональних корпорацій від оподаткування за допомогою маніпулювання цінами у внутрішньогрупових операціях є впровадження всіма державами світу в своє національне податкове законодавство концепції контрольованих іноземних компаній (Controlled Foreign Companies). Правила контрольованих іноземних компаній належать до якісно нового принципу обміну податковою інформацією між державами, банками і податковими органами. Концепція контрольованих іноземних компаній докорінно змінює засади існуючої раніше міжнародної податкової системи, а також міжнародного податкового планування великим бізнесом.

Суть даної концепції зводиться до того, що кожна держава повинна володіти повною інформацією про всі контрольовані іноземні компанії своїх податкових резидентів. Концепція контрольованих іноземних компаній полягає в оподаткуванні нерозподіленого прибутку іноземних компаній (структур) на рівні їх контролюючих осіб – акціонерів або фактичних бенефіціарів. Тобто реальні контролери іноземних компаній (структур) повинні включати до свого декларованого доходу власну частку у доході таких компаній (структур). У разі, якщо головною метою використання контрольованих іноземних компаній є штучне зменшення податкових зобов'язань, то таке структурування бізнесу не може бути визнане законним, оскільки «суть повинна превалювати над формою».

Тобто ідея концепції контрольованих іноземних компаній зводиться до того, що їх прибуток повинен оподатковуватись тією державою, податковим резидентом якої є особа, яка юридично або фактично контролює відповідні іноземні компанії. Якщо контрольовані іноземні компанії не підпадуть під випадки звільнення від оподаткування, передбачені податковим законодавством України, нерозподілений прибуток контро-

льованих іноземних компаній повинен оподатковуватись в Україні на рівні контролера (податкового резидента України, який володіє або контролює іноземну компанію) податком на доходи фізичних осіб або податком на прибуток підприємств відповідно.

Об'єктивна необхідність у впровадженні окресленої концепції обумовлюється тим, що інкорпорація іноземних компаній у, так званих, «податкових гаванях» дозволяє резидентам України штучно зменшувати свої пасивні доходи. Користуючись гнучкими регуляторними процедурами щодо нарахування та розподілу дивідендів в умовах низьких або нульових податкових ставок та лояльних правил формування бази оподаткування, ці компанії акумулюють прибутки та використовують їх на користь власника.

Власник користується коштами, акумульованими в таких компаніях, як особистими доходами, проте, оскільки формально ці кошти не були нараховані йому у вигляді дивідендів, вони не увійшли до складу його доходів та не були враховані при оподаткуванні. В результаті використання таких технік юридичні особи мінімізують свої зобов'язання за податком на прибуток підприємств, а фізичні особи – за податком на доходи фізичних осіб. Ефективним інструментом протидії прихованому впливу капіталу та мінімізації оподаткування з використанням технік міжнародного структурування бізнес-процесів є оподаткування контрольованих іноземних компаній. Сутність режиму контрольованих іноземних компаній полягає у зарахуванні доходів іноземних компаній, які контролюються фізичними або юридичними особами-резидентами, у доход цих резидентів для цілей оподаткування. Це призводить до втрати економічного сенсу у використанні компаній, які зареєстровані у «податкових гаванях», для мінімізації оподаткування та акумуляції доходів. Регулювання контрольованих іноземних компаній робить не вигідним для резидентів країни декомпозицію бізнес-процесів, їх розміщення у інших країнах та штучний перерозподіл доходів між країнами. Це дозволяє

зменшити прихований відплив капіталу з країн, у яких безпосередньо здійснюються виробничі бізнес-процеси, до країн з низькоподатковими режимами [276].

До основних критеріїв вибору транснаціональними корпораціями місця реєстрації (юрисдикції) дочірніх компаній є оподаткування прибутку, наявність пільгових або спеціальних режимів для здійснення торговельної діяльності, правила трансфертного ціноутворення, оподаткування виплат на користь материнської компанії, зокрема дивідендів та відсотків, правила сплати ПДВ, приєднання до автоматизованого обміну податковою інформацією, застосування концепції «достатньої присутності», імплементація плану BEPS, легкість ведення бізнесу, обов'язковість щорічного аудиту, наявність валютних обмежень, вимоги щодо обов'язкового відкриття банківського рахунку, орієнтовна вартість створення компанії, мінімальний статутний капітал, приблизна вартість утримання підприємства тощо [164, С. 96].

Запровадження концепції контрольованих іноземних компаній означає введення прозорих «правил гри» для всіх учасників відповідних правовідносин. Імплементації даних правил повинна стати «стримуючим»/превентивним заходом (deterrent effect), а також протидіяти уникненню від оподаткування при недопущенні як перекладання надмірного адміністративного тягаря на платника податків (effectively preventing avoidance while reducing administrative and compliance burdens), так і виникнення подвійного оподаткування (avoiding double taxation). У сучасній міжнародній практиці співвідношення принципів міжнародного податкового права і національних податкових принципів визначає як особливості імплементації правил контрольованих іноземних компаній у національне законодавство, так і дію норм міжнародно-правових обмежень [192, С. 22].

Н. О. Мудрак з даного приводу справедливо зазначає, що правила контрольованих іноземних компаній мають як фіскальну, так і контрольно-інформаційну цілі, визначають

«контролюючу особу контрольованої іноземної компанії», засновану на критеріях контролю (юридичному, економічному та фактичному) і доходи контрольованої іноземної компанії, що підлягає оподатковуванню (дозволяє уникнути маніпулювання платниками податків пасивною та активною частинами доходів в умовах офшоризації національного бізнесу). Крім того, дані правила відносяться до більш широкої групи правових норм, спрямованих на протидію уникнення від оподатковування поряд із правилами трансфертного ціноутворення та правилами недостатньої капіталізації. При цьому, хоча більшість діючих наразі міжнародних податкових угод не містять прямих положень щодо співвідношення із правилами оподатковування контрольованих іноземних компаній, однак міжнародно-правові зобов'язання держав реалізуються на основі використання співвідношення правил контрольованих іноземних компаній і положень та цілей угод про запобігання подвійному оподатковуванню. Загалом, правила контрольованих іноземних компаній як правила «цільової дії» формують правове середовище, у якому платники податків, що створюють або планують створювати іноземні фіктивні компанії і структури з основною метою уникнення від оподатковування, змушені відмовлятися від них [192, С. 22].

Іноземний досвід показує, що законодавство про контрольовані іноземні компанії суттєво відрізняється у різних державах світу, оскільки в цілому використовуються дві системи оподаткування прибутку, які історично склалися – територіальну і глобальну. У межах територіальної системи податок сплачують резиденти і нерезиденти із прибутку, що отриманий на території держави (Франція і Великобританія), а глобальна система допускає оподаткування прибутку компаній-резидентів, отриманий від міжнародної діяльності, і прибуток компаній-нерезидентів, отриманий від діяльності на території держави (США, Німеччина, Китай, Бразилія, Росія). В Естонії, наприклад, правила контрольованих іноземних компаній застосовуються лише до фізичних осіб, у Франції

і Великобританії – винятково до компаній, однак при цьому у всіх випадках одним із варіантів для визнання контролюваної компанії є визначення частки участі контролюючої особи (поріг участі варіюється від 10% до 50%). Отже, основні відмінності застосування правил контрольованих іноземних компаній полягають у: частці участі у компанії; статусі особи, що бере участь у компанії; списку держав, на які поширюється закон. Так само у міжнародній практиці зустрічається підхід, згідно з яким держави поділяються на три категорії (від цього залежить застосування правил контрольованих іноземних компаній): «білий список» – правила контрольованих іноземних компаній не застосовуються; «сірий» – правила застосовуються у випадках, установлених законом; «чорний» – правила контрольованих іноземних компаній обов’язкові [191, С. 6].

Що стосується України, то тільки 16 січня 2020 року ВРУ був прийнятий достатньо прогресивний законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року (Закон № 466-ІХ від 16.01.2020) «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», який одним із своїх завдань мав імплементацію у вітчизняне податкове законодавство стандартів BEPS, які стосуються концепції контрольованих іноземних компаній [222, 255].

Вважаємо за необхідне здійснити аналіз прийнятого законопроекту в частині впровадження концепції контрольованих іноземних компаній, оскільки більшість його положень в цілому відповідають міжнародним стандартам і ґрунтуються на розробленому ОЕСР Плані BEPS щодо боротьби із розмиванням транснаціональними корпораціями податкової бази за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Для зручності в ході нашого аналізу будемо робити посилання безпосередньо на ПК України із врахуванням вже прийнятих законопроектом № 1210 змін.

Сутність контрольованих іноземних компаній

Відповідно до пп. 39-2.1.1 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи-резидента України або юридичної особи-резидента України відповідно до правил, визначених цим кодексом. Юридичною особою може визнаватися корпоративне утворення (об'єднання) або організація, наділена правом володіти активами, мати права та обов'язки та здійснювати діяльність від власного імені та незалежно від засновників, учасників або форми власності. Наявність у контрольованій іноземній компанії статусу юридичної особи визнається відповідно до законодавства її реєстрації.

Слід звернути увагу, що до контрольованої іноземної компанії може прирівнюватися іноземне утворення без статусу юридичної особи. Утворенням без статусу юридичної особи визнається утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, що регулюють її діяльність (особистого закону), має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірительів або інших вигодоотримувачів.

Утворення без статусу юридичної особи можуть включати зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території). До утворень без статусу юридичної особи прирівнюються особи-нерезиденти, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 цього Кодексу, які відповідно до особистого закону не є юридичними особами.

Таким чином, важливим є питання визначення кола тих суб'єктів права, які охоплюватимуться родовим поняттям «компанія» з урахуванням його не буквального, а розширювального тлумачення. Однією із цілей такого підходу є звуження можливостей для юридичного маневрування шляхом використання організаційно-правових форм суб'єктів економічної діяльності – нерезидентів, які формально юридично не мають статусу «компанії» відповідно до законодавчих вимог. Отже, поняттям «компанія» можуть охоплюватись як унітарні або корпоративні підприємства (в термінології Господарського кодексу України) із статусом юридичної особи, так і суб'єкти права, які не набувають статусу юридичної особи та створюються з дотриманням інших законодавчих вимог, відмінних від передбачених для акціонерних компаній (JSC, PLC), компаній з обмеженою відповідальністю (Ltd, LLC) тощо. Внаслідок такого розширювального тлумачення цілком логічним є підхід, який передбачає, що під компанією можуть розумітися також партнерства, трасти, постійні представництва [131, С. 177].

Моделі контролю іноземних компаній

Вдалим вважаємо резюме А. Косенкової про те, що під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти господарювання – резиденти стикаються з необхідністю сплати податку на прибуток, який генерується внаслідок проведення конкретної зовнішньоекономічної операції у двох різних юрисдикціях – національній та тієї держави, у якій генерується прибуток. У такий спосіб обидві держави намагаються отримати власний економічний ефект від процесу створення доданої вартості або приросту прибутку від діяльності суб'єктів господарювання. Натомість такі суб'єкти мають протилежну мету – мінімізацію податкового навантаження, причому вибирають для цього не завжди законні методи з погляду законодавства однієї з держав. Фактично суб'єкти господарювання виводять власні прибутки в

країни з найменшим або взагалі відсутнім податковим навантаженням, що порушує інтереси великих розвинутих економік. Для такого агресивного податкового планування необхідне включення до цього механізму окремого суб'єкта – економічного агента, бенефіціарного власника, який буде вважатися отримувачем доходів, але не завжди буде їх реальним титульним власником. Тому концепція бенефіціарного власника є важливим елементом регулювання міждержавних відносин у податковій сфері засобами міждержавних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, метою яких є стимулювання суб'єктів господарювання сплачувати податки в одній із юрисдикцій або розподіляти податкові платежі між різними юрисдикціями таким способом, який відповідатиме їхнім власним інтересам мінімізації або оптимізації податкового навантаження [132, С. 129].

ОЕСР в рамках Кроку 3 Плану BEPS «Розроблення ефективних правил для контрольованих іноземних компаній» (Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules) для визначення відносин контролю (достатнього впливу) фактичного бенефіціара розглядає два параметра – тип і рівень контролю.

Для встановлення наявності контролю аналізуються чотири типи контролю. Як основний розглядають юридичний контроль – відсоток володіння акціонером акціонерним капіталом для визначення частки, що належить дочірній компанії. Другий тип контролю – економічний. У цьому випадку у фокусі уваги перебувають права особи на прибуток, капітал, активи компанії. Такі права виникають за наявності окремо визначених обставин (зазвичай при ліквідації компанії). Третій тип контролю – фактичний. Тут можуть враховуватися різні фактори: хто приймає рішення на вищому рівні щодо контрольованих іноземних компаній, хто має змогу впливати на її повсякденну діяльність. Розглядаються також конкретні договірні зв'язки з контрольованими іноземними компаніями, що дає змогу платникам податків впливати на неї. Останній (четвертий) тип – контроль, заснований на консолідації.

Необхідно відповісти на запитання, чи консолідується компанія-нерезидент на рахунках компанії-резидента на основі принципів бухгалтерського обліку [113].

Рівень контролю (зазвичай для правового й економічного типів контролю) найчастіше встановлюють у розмірі 50% від контролю (наприклад, 50% від володіння акціями в статутному капіталі дочірньої компанії). Водночас різні юрисдикції мають змогу застосовувати свої пороги «граничного значення контролю» [113].

У цілому юридичний контроль (Legal control) стосується статутного капіталу податкового резидента для визначення кількості голосів на загальних зборах. Перевірка юридичного контролю більшою мірою є механічною і зводиться до того, що встановлюється достатня кількість (відсоток) голосів, яка дозволяє відповідному податковому резиденту обирати раду директорів або аналогічний орган, який є відповідальним за ведення господарської діяльності контрольованої іноземної компанії. Тим не менш корпоративне право передбачає високий ступінь можливостей та гнучкості структурувати статутний капітал таким чином, щоб обійти індикатори контролю. З огляду на це ОЕСР в своїх рекомендаціях звертає увагу, що акцент законодавця виключно на юридичному контролі буде занадто вузьким і тому більшість держав використовують концепцію економічного контролю [39, С. 24].

Економічний контроль (Economic control) сфокусований на правах конкретного податкового резидента на прибуток, на капітал, а також активи компанії при певних умовах, наприклад, ліквідації. Така перевірка встановлює, що резидент може контролювати компанію через право на отримання базової її вартості навіть у випадку, якщо він не є власником великої кількості корпоративних прав. Така можливість може впливати з прав на активи при розподілі статутного капіталу компанії у разі ліквідації. Також це може впливати із прав на розподіл прибутку в інших випадках, відмінних від ліквідації. Перевірка економічного контролю є відносно механічною, оскільки ґрунтується на фактах, які можуть бути об'єктивно встановлені.

Разом з цим ОЕСР звертає увагу, що відносини економічного контролю також можна легко обійти, і найбільш очевидним способом такого обходу є реорганізація транснаціональної групи компаній шляхом створення нової холдингової компанії транснаціональної групи. У такому разі ситуація із юридичним та економічним контролем може змінитися, навіть у випадку несуттєвих змін або за відсутності змін як у форматі ведення бізнесу, так і в форматі прийняття рішень і контролю діяльності, які здійснювались попередньою материнською компанією [39, С. 24].

Концепція фактичного контролю (*De facto control*) передбачає встановлення того, хто приймає кінцеві рішення, які стосуються діяльності іноземної компанії або в кого є компетенція управляти або впливати на повсякденну діяльність компанії. Даний вид контролю застосовується в якості гарантії того, що будь-який інший вид контролю не буде штучно обійденим [39, С. 24].

При контролі, який ґрунтується на консолідації (*Control based on consolidation*), контролюючі органи перевіряють, чи об'єднуються звіти компанії-нерезидента із звітами компанії-резидента згідно з правилами бухгалтерського обліку, зокрема, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Даний вид контролю кардинально не відрізняється від окреслених вище, навпаки, органічно поєднаний з ними. Правила бухгалтерського обліку при визначенні того, чи повинні бути об'єднаними звіти юридичних осіб, також базуються на основі юридичного або фактичного контролю. Наприклад, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності платник податків повинен об'єднувати звіти з будь-якою юридичною особою, на бізнес-діяльності якої має визначальний вплив, незалежно від того, юридичний він, чи фактичний [39, С. 24–25].

Контролюючі особи іноземних компаній

На рівні українського податкового законодавства України контролюючою особою іноземних компаній вважається фізична особа або юридична особа-резидент України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії. Фізична особа-резидент України або юридична особа-резидент України не визнаються контролюючими особами, якщо їх володіння часткою у контрольованій іноземній компанії реалізовано через пряме або опосередковане володіння в іншій юридичній особі-резиденті України, за умови якщо остання визнається контролюючою особою згідно з цим пунктом та на неї покладається зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії (пп. 39-2.1.2 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України).

При визначенні поняття «контролююча особа іноземної компанії» доречним буде також навести визначення бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу від діяльності такої компанії. Варто звернути увагу, що положення податкового законодавства України також зазнали істотних змін в цій частині у зв'язку із прийняттям Верховною Радою України 16 січня 2020 року законопроекту № 1210 від 30 серпня 2019 року [255]. Відповідно до п. 103.3 ст. 103 ПК України бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом).

При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не є юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником)

або виконує лише посередницькі функції щодо такого доходу, про що, зокрема, можуть свідчити такі ознаки:

- зазначена особа не має достатньо повноважень або у випадку, підтверженому фактами, та обставинами, не має права користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або
- зазначена особа передає отриманий дохід або переважну його частину на користь іншої особи незалежно від способу оформлення такої передачі та зазначена особа не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики в операції з такої передачі, та/або зазначена особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.

Цілком погоджуємось із позицією В. І. Король, що для коректного законодавчого закріплення необхідного рівня контролю важливим є питання кількісного складу контролюючих резидентів, оскільки для ситуацій, коли контролюючою особою є один резидент або певна множинність резидентів, необхідно передбачити різні підходи. Резиденти, які є міноритарними акціонерами або власниками часток у капіталі іноземної компанії, можуть здійснювати вплив на іноземну компанію незалежно один від одного. Водночас високою ймовірною теоретично та поширеною на практиці є інша модель – коли резиденти, навіть функціонуючи як непов'язані особи, здійснюють узгоджені дії щодо іноземної компанії. Внаслідок цього вплив кожного резидента може трансформуватись у сукупний контроль законодавчо встановленого рівня. У такому контексті ключового значення набуває встановлення наявності такої узгодженості дій резидентів, кожен з яких може володіти певною незначною часткою, водночас їх сума досягатиме законодавчо встановленого рівня [131, С. 178].

Якщо звернутися до рекомендацій ОЕСР в рамках Плану BEPS, то державам пропонується вирішувати це питання із застосуванням одного із трьох концептуальних підходів:

- 1) аналіз та встановлення дій резидентів (а іноді й нерезидентів), які можуть здійснювати діяльність на ринку і як непов'язані особи, що de-facto свідчить про узгоджені дії, це, у свою чергу, передбачає подальше сумування їх часток та можливість донарахування податку на прибуток пропорційно частці кожного резидента;
- 2) аналіз правовідносин, у яких перебувають контролюючі особи-резиденти між собою або резиденти та нерезиденти для встановлення того, чи набувають ці особи статусу пов'язаних осіб (зокрема, через належність капіталу в розмірі 100% обох контролюючих осіб материнській компанії), частки яких сумарно досягають спільної частки у капіталі іноземної компанії більше ніж 50%;
- 3) відповідність вимозі концентрованої власності, що передбачає визначення сукупної частки усіх контролюючих осіб-резидентів, які є власниками частки у капіталі, яка досягає певного законодавчо встановленого рівня [131, С. 178].

Податкове законодавство України закріплює, що іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична особа-резидент України або юридична особа-резидент України (пп. 39-2.1.2 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України):

- а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків; або
- б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб-резидентів України та/або юридичних осіб-резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків; або
- в) окремо або разом з іншими резидентами України пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою.

Слід зазначити, що під часткою в іноземній юридичній особі розуміються корпоративні права, права в утворенні без статусу юридичної особи, до активів якої входить частка у

юридичній особі, чи будь-які інші аналогічні права та/або правомочності, що надають фізичній або юридичній особі право (пп. 39-2.1.3 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України):

- а) впливу на відповідну частку голосів у вищому органі управління іноземної юридичної особи (загальних зборах акціонерів, учасників або іншому аналогічному органі); та/або
- б) на отримання відповідної частини прибутку іноземної юридичної особи; та/або
- в) блокування рішення про розподіл частини прибутку іноземної юридичної особи; та/або
- г) на отримання відповідної частини активів іноземної юридичної особи у разі її ліквідації або припинення.

Для цілей визначення володіння фізичною або юридичною особою відповідною часткою в іноземній юридичній особі усі права, що належать такій фізичній або юридичній особі, вважаються сумою часток, які:

- належать такій фізичній або юридичній особі безпосередньо або опосередковано через інших осіб, у тому числі через утворення без статусу юридичної особи;
- належать будь-яким пов'язаним особам такої фізичної або юридичної особи безпосередньо, або опосередковано через інших осіб.

Розмір частки опосередкованого володіння розраховується:

- у разі володіння через один ланцюг осіб, які володіють частками одна в іншій – шляхом множення часток;
- у разі володіння через кілька ланцюгів осіб, які володіють частками одна в іншій – шляхом підсумовування часток у кожному такому ланцюгу.

При цьому, для цілей розрахунку опосередкованого володіння, у разі якщо особа фактично володіє часткою в розмірі понад 50 відсотків (через один або кілька ланцюгів) над юридичною особою у ланцюгу, вважається, що фізична особа володіє часткою в такій юридичній особі у розмірі 100 відсотків. У разі якщо особа здійснює фактичний контроль над наступною юридичною особою у ланцюгу, вважається, що така особа володіє часткою в наступній юридичній особі у розмірі 100 відсотків. Особа вважається такою, що володіє часткою в іншій юридичній

особі, у разі 1) володіння на підставі права власності, або 2) якщо право власності на відповідну частку юридично належить іншим особам, які діють в інтересах такої особи.

Відповідно до пп. 39-2.1.5 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України особа вважається такою, що володіє часткою в іншій юридичній особі, у разі, якщо така особа є засновником трасту, власником частки майна фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить зазначена частка, або учасником (партнером з повною або обмеженою відповідальністю) партнерства, до активів якого входить частка у юридичній особі.

Засновник трасту, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить зазначена частка у юридичній особі, не вважається таким, що володіє цією часткою, якщо додержуються одночасно такі умови:

- а) така особа не має права надавати прямо або опосередковано розпорядження про виплату на її користь прибутку або доходу такого утворення без статусу юридичної особи;
- б) така особа не має права розпоряджатися прямо або опосередковано прибутком або доходом такого утворення без статусу юридичної особи;
- в) така особа не має права на повернення їй майна, що входить до складу активів утворення без статусу юридичної особи (майно передано на умовах безвідкличності). Умова, встановлена цим підпунктом, вважається виконаною, якщо засновник такого утворення без статусу юридичної особи не має права на повернення майна, що входить до активів такого утворення, як протягом існування такого утворення, так і у разі його ліквідації (припинення);
- г) така особа, діючи окремо або спільно з іншими бенефіціарами чи вигодонабувачами такого утворення без статусу юридичної особи, не має права припинення такого утворення без статусу юридичної особи, зокрема, але не виключно шляхом ліквідації, розірвання договору трастового управління;
- г) така особа не здійснює фактичний контроль над утворенням без статусу юридичної особи, у розумінні, передбаченому підпунктом 39-2.1.6 пункту 39-2.1 цієї статті.

Особа, яка не є засновником трасту, установи, утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить частка особи в юридичній особі, вважається такою, що володіє цією часткою, у разі додержання хоча б однієї з таких умов:

- а) така особа має (юридично або фактично) право вимагати нарахування та виплати доходу (прибутку) такого утворення без статусу юридичної особи;
- б) така особа має право (прямо або опосередковано) розпоряджатися майном, що входить до складу активів такого утворення без статусу юридичної особи;
- в) така особа має право отримати майно, що входить до активів такого утворення без статусу юридичної особи у разі його ліквідації (припинення), крім випадків отримання майна у разі ліквідації (припинення) такого утворення без волевиявлення цієї особи;
- г) така особа здійснює фактичний контроль над утворенням без статусу юридичної особи у розумінні, передбаченому підпунктом 39-2.1.6 пункту 39-2.1 цієї статті.

О. Жукова звертає увагу, що фізична особа може самостійно визнати себе «фактичним контролером», що є доцільним у разі, якщо фактичні обставини свідчать про наявність такого типу контролю. Варто врахувати, що в судовій практиці багатьох країн уже є непоодинокі випадки, коли податкові органи визнавали «відносини фактичного контролю» і проводили донарахування податків, фінансових санкцій. Платники податків заперечували таке рішення податкових органів в суді. Однак часто траплялося, що судовий процес вигравали саме податківці, надавши відповідні докази (інколи це була звичайна корпоративна переписка електронною поштою, коли «фактичним контролером» давалися обов'язкові до виконання вказівки, які неухильно виконувалися контрольованими іноземними компаніями). З огляду на це платникам податків потрібно уважно аналізувати відносини, в яких можливе визнання «фактичного контролю». Доцільно це зробити заздалегідь, щоб всебічно проаналізувати і прийняти зважене чітке рішення. Дуже часто оптимальним рішенням буде вихід з «відносин фактичного контролю», наприклад, припинення існування контрольованої іноземної компанії [113].

Також важлим вважаємо акцент О. Жукової на тому, що «відносини фактичного контролю» можуть стати причиною набагато неприємніших моментів, ніж можна уявити на перший погляд. Особливо небезпечною є норма про те, що у разі, коли особа здійснює фактичний контроль над наступною юридичною особою в ланцюгу, вважається, що така особа володіє часткою у наступній юридичній особі в розмірі 100 відсотків. Останнє означатиме, що фізична особа одразу стає контролером не лише компанії, щодо якої встановлено «відносини фактичного контролю», а й усіх її «дочок» [113].

Якщо звернутися до національного податкового законодавства, то відповідно до пп. 39-2.1.6 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України особа вважається такою, що здійснює фактичний контроль над юридичною особою, у разі, якщо така особа має можливість здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення такої юридичної особи щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу. Для цілей цієї статті фактичний контроль встановлюється на підставі, зокрема, але не виключно, хоча б однієї з таких обставин:

- а) надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;
- б) ведення особою перемовин щодо укладення правочинів юридичною особою та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління юридичної особи або виконуються органами управління юридичної особи без подальшого додаткового затвердження;
- в) наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління юридичної особи;
- г) здійснення особою операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;
- г) зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) юридичної особи під час відкриття

рахунків такою юридичною особою, крім випадків, якщо активи такої юридичної особи є частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа.

Здійсненням фактичного контролю над іноземним утворенням без статусу юридичної особи визнається здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення особи чи осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, прийняття рішень або можливість прийняття рішень про заміну осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, а також здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення щодо розподілу прибутку відповідно до особистого закону та/або установчих документів такого утворення.

Варто зауважити, що наведені вище положення пп. 39-2.1.6 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПК України не застосовуються до фізичної особи, яка виконує посадові обов'язки директора чи іншої посадової особи юридичної особи відповідно до її статутних документів, та/або до фахівців у галузі права, аудиту, бухгалтерського обліку, довірчого управління власністю, які діють на користь та в інтересах такої юридичної особи з дотриманням належних професійних стандартів (зокрема, але не виключно адвокати, аудиторів, трастові керуючі, протектори, гарантори, енфорсери, менеджери фондів, страховщики). У разі якщо зазначені особи діють на користь та в інтересах фізичної особи, вважається, що така фізична особа здійснює фактичний контроль над юридичною особою.

У разі нарахування грошових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та/або штрафних санкцій на підставі визнання контролюючим органом фізичної особи такою, що здійснює фактичний контроль над юридичною особою, фізична особа має право оскаржити таке рішення в адміністративному або судовому порядку. При цьому обов'язок доведення, що фізична особа здійснює фактичний контроль над юридичною особою, покладається на контролюючий орган.

Порядок оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній

Платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа. Якщо одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 і більше відсотків у контрольованій іноземній компанії спільно з іншими фізичними та/або юридичніми особами, та при цьому жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки у повному розмірі, вважається, що всі зазначені особи є контролюючими особами для контрольованої іноземної компанії у рівних частках (незалежно від того, чи досягає розмір частки кожного з них 25 відсотків) (пп. 39-2.2.1 п. 39-2.2 ст. 39-2 ПК України).

Об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податок на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, що обчислюється відповідно до правил, визначених статтею 39 ПК України. Зазначена частина прибутку контрольованої іноземної компанії:

- включається до складу загального річного оподатковуваного доходу контролюючої особи в порядку, визначеному пунктом 170.13 статті 170 цього Кодексу; або
- за результатами звітного податкового року збільшує об'єкт оподаткування податком на прибуток контролюючої особи в порядку, визначеному розділом III цього Кодексу (пп. 39-2.2.2 п. 39-2.2 ст. 39-2 ПК України).

Важливо звернути увагу, що ОЕСР в рамках Кроку 3 Плану BEPS «Розроблення ефективних правил для контрольованих іноземних компаній» (Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules) рекомендує державам передбачити винятки, які б звільняли податкових резидентів сплачувати податки із врахуванням бізнес-діяльності контрольованих іноземних компаній [39, С. 33–40].

По-перше, ОЕСР на рівні національного податкового законодавства рекомендує передбачити мінімальний поріг (*de minimis threshold*), нижче якого правила контрольованих іноземних компаній не будуть застосовуватись. Встановлення порогу *de minimis* покликане зменшити адміністративні вимоги і зробити дані правила більш ціленаправленими та ефективними, гарантуючи при цьому, що не всі компанії підпадають під сферу їх дії. В багатьох державах світу передбачені мінімальні пороги, за наявності яких доходи контрольованих іноземних компаній включаються до загального доходу материнської компанії. Поширеним способом обходу порогу *de minimis* є фрагментація, за допомогою якої транснаціональна корпорація розподіляє доходи між своїми дочірніми компаніями і тим самим штучно робить дохід своїх дочірніх компаній в різних податкових юрисдикціях нижче порогу *de minimis*. З огляду на це держави при розробці національної концепції контрольованих іноземних компаній повинні передбачити гарантії проти окресленого штучного обходу.

Наведені рекомендації ОЕСР в рамках Плану дій BEPS частково знайшли відображення в національному податковому законодавстві України. Так, незалежно від виконання умов, передбачених пп. 39-2.4.1 п. 39-2.4 ст. 39 ПК України контрольована іноземна компанія звільняється від оподаткування, а скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу (не збільшує фінансовий результат до оподаткування) контролюючої особи у разі, якщо виконується будь-яка з таких умов:

- загальний сукупний дохід усіх контрольованих іноземних компаній однієї контролюючої особи із всіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент 2 мільйони євро на кінець звітного періоду;
- контрольована іноземна компанія є публічною компанією, акції (частки) якої перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі. Перелік бірж та вимоги до визнання акцій (часток) публічних компаній такими, що перебувають в обігу на зазначеній фондовій біржі, встановлюються КМУ;

– контрольована іноземна компанія є організацією, яка відповідно до законодавства відповідної іноземної юрисдикції здійснює благодійну діяльність та не розподіляє доходи на користь її засновників (учасників).

По-друге, ОЕСР рекомендує на рівні національного податкового законодавства передбачити обмежувальні вимоги щодо протидії уникнення від оподаткування. Обмежувальні вимоги щодо протидії уникнення від оподаткування повинні застосовуватись лише до тих операцій та структур, які стали наслідком уникнення від оподаткування за правилами контрольованих іноземних компаній. Це може зменшити ефективність правил контрольованих іноземних компаній як запобіжних заходів, а також збільшити адміністративний тягар та зобов'язання щодо дотримання правил контрольованих іноземних компаній. Застосування правил протидії уникнення від оподаткування не є необхідним, якщо правила, що визначають дохід у рамках концепції контрольованих іноземних компаній, застосовуються належним чином.

По-третє, ОЕСР рекомендує передбачати, що контрольовані іноземні компанії звільняються від оподаткування у випадку, якщо щодо них у їх юрисдикції застосовується ставка податку, яка є вищою певного рівня. Таке звільнення обумовлено двома причинами. По-перше, такий підхід означає, що правила будуть застосовуватись тільки до тих компаній, які отримують вигоду від застосування низьких ставок в іноземних юрисдикціях, і, як наслідок, несуть більше ризиків для розподілу прибутку. По-друге, зосередження уваги на контрольованих іноземних компаніях, які сплачують податки по низьким ставкам, може забезпечити більшу визначеність для платників податків і зменшити адміністрування. Використання списків зазвичай усуває необхідність здійснення аналізу ставок податку контрольованих іноземних компаній в кожному конкретному випадку, а також є способом обміну інформацією стосовно того, чи застосовує відповідна юрисдикція більш низьку ставку податку. Використання чорних та білих списків покликане спростити податковим органам визначення

того, чи застосовуються правила щодо контрольованих іноземних компаній, а платникам податків дізнатися, чи підпадають вони під дію правил контрольованих іноземних компаній.

Україна імплементувала в національне податкове законодавство окреслені рекомендації ОЕСР. Так, відповідно до пп. 39-2.4.1 п. 39-2.4 ст. 39-2 ПК України контрольована іноземна компанія звільняється від оподаткування, а скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу контролюючої особи у разі додержання таких умов:

- а) між Україною та іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) контрольованої іноземної компанії є чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією;
- б) виконується будь-яка з таких умов:

- контрольована іноземна компанія фактично сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, що є не меншою за базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств в Україні, визначену п. 136.1 ст. 136 цього Кодексу, або є меншою за таку ставку не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів, або
- частка пасивних доходів контрольованої іноземної компанії становить не більше 50 відсотків від загальної суми доходів контрольованої іноземної компанії із всіх джерел.

У разі якщо частка пасивних доходів контрольованої іноземної компанії становить більше 50 відсотків від загальної суми доходів контрольованої іноземної компанії із всіх джерел, для цілей застосування цієї статті такі доходи визнаються активними, за умови що контрольована іноземна компанія:

- фактично виконує суттєві функції, несе ризики та використовує активи в операціях, що призводять до отримання відповідних активних доходів;
- має необхідні ресурси для виконання зазначених функцій, управління ризиками та використання активів (кваліфікований персонал, основні фонди у власності або користуванні, достатній власний капітал тощо).

Порядок звітування про контрольовані іноземні компанії

Звітування юридичних або фактичних бенефіціарів контрольованих іноземних компаній здійснюється в Україні за наступною моделлю. Контролюючі особи зобов'язані подавати звіт про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та кваліфікованого електронного підпису (пп. 39-2.5.2 п. 39-2.5 ст. 39 ПК України).

До звіту про контрольовані іноземні компанії в обов'язковому порядку додаються завірени належним чином копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії, що підтверджують розмір прибутку контрольованої іноземної компанії за звітний (податковий) рік. Якщо граничні строки підготовки фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції спливають пізніше граничних строків подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, такі копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії подаються разом із річною декларацією про майновий стан і доходи або податковою декларацією з податку на прибуток підприємств за наступний звітний (податковий) період.

У звіті про контрольовані іноземні компанії зазначаються (пп. 39-2.5.3 п. 39-2.5 ст. 39 ПК України):

- а) найменування контрольованої іноземної компанії, її адреса, організаційно-правова форма, номери податкової реєстрації (за наявності), номери державної реєстрації;
- б) розмір частки, якою володіє контролююча особа в контрольованій іноземній компанії;
- в) структура володіння часткою в контрольованій іноземній компанії у разі опосередкованого володіння такою часткою;

- г) інформація про розмір доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) контрольованої іноземної компанії, прибутку від операційної діяльності та прибутку до оподаткування відповідно до даних фінансової звітності;
- г) розрахунок скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії відповідно до вимог цієї статті, розміру такого прибутку, що включається до складу загального оподаткованого доходу контролюючої особи;
- д) інформація про підстави звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії відповідно до положень цієї статті;
- е) суми дивідендів, отриманих контрольованою іноземною компанією безпосередньо або опосередковано через ланцюг підконтрольних юридичних осіб від українських юридичних осіб;
- є) суми прибутку контрольованої іноземної компанії, що були фактично виплачені на користь контролюючої особи;
- ж) перелік операцій контрольованої іноземної компанії із нерезидентами-пов'язаними особами, нерезидентами, що зареєстровані у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, а також з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України;
- з) кількість працівників контрольованої іноземної компанії станом на кінець звітного (податкового) року;
- и) інформація про суму прибутку контрольованої іноземної компанії, отриманого від постійного представництва в Україні.

У разі якщо контролююча особа не має можливості забезпечити складання фінансової звітності контрольованої іноземної компанії та/або здійснення розрахунку скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії до дати граничного строку подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств,

така контролююча особа подає звіт про контрольовані іноземні компанії за скороченою формою, який містить лише відомості, передбачені пп. «а»–«в» пп. 39-2.5.3 ПК України.

Контролююча особа зобов'язана подати повний звіт про контрольовані іноземні компанії до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком. У разі якщо відповідно до такого звіту загальний оподатковуваний дохід (фінансовий результат до оподаткування) контролюючої особи збільшується, така особа до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком, подає уточнюючу річну декларацію про майновий стан і доходи або податкову декларацію з податку на прибуток підприємств. При цьому штрафні санкції та/або пеня не застосовуються.

Відповідно до пп. 39-2.5.5 п. 39-2.5 ст. 39 ПК України фізична особа-резидент України або юридична особа-резидент України зобов'язана повідомляти контролюючий орган про:

- кожне безпосереднє або опосередковане набуття частки в іноземній юридичній особі або початок здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог цієї статті;
- заснування, створення або набуття майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи;
- кожне відчуження частки в іноземній юридичній особі або припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до втрати визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог цієї статті;
- ліквідацію або відчуження майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи.

Повідомлення надсилається до контролюючого органу протягом 60 днів з дня такого набуття (початку здійснення фактичного контролю) або відчуження (припинення фактичного контролю). Форма і порядок надсилання такого повідомлення встановлюються Міністерством фінансів України.

Контролююча особа зобов'язана забезпечити складання окремої фінансової звітності за міжнародними стандартами за партнерство, траст чи інше утворення без статусу юридичної особи, частка у якому їй належить, та розраховувати скоригований прибуток, що підлягає оподаткуванню за правилами, визначеними для контрольованих іноземних компаній щодо такого утворення, крім таких випадків (пп. 39-2.5.7 п. 39-2.5 ст. 39 ПК України):

- а) контролююча особа особисто набула майнові права на частку в активах, доходах чи прибутку трасту, фонду чи іншого утворення без статусу юридичної особи та відображає доходи, отримані через таке утворення, у власній декларації про майновий стан і доходи (податковій декларації з податку на прибуток підприємств); або
- б) безпосереднім власником частки у партнерстві, трасті, фонді або іншому утворенні без статусу юридичної особи є контрольована іноземна компанія, яка враховує прибуток, отриманий через або від такого утворення, при складанні власної фінансової звітності.

Якщо контролююча особа зобов'язана скласти фінансову звітність за партнерство, траст чи інше утворення без статусу юридичної особи, відповідне утворення прирівнюється з метою оподаткування до контрольованої іноземної компанії. Об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку відповідного утворення без статусу юридичної особи, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа, що обчислюється відповідно до правил, визначених цією статтею для контрольованих іноземних компаній.

Резюмуючи проведений в рамках даного підрозділу аналіз зазначимо, що впровадження ВРУ у вітчизняне податкове законодавство концепції контрольованих іноземних компаній є тією реформою, яка давно назріла в нашому суспільстві і стала життєво необхідною для економіки держави. Основна проблема полягає в тому, що починаючи з моменту проголошення

Україною своєї незалежності і дотепер податкові резиденти України мали змогу цілком легально не сплачувати податки в Україні шляхом використання контрольованих іноземних компаній. Дана проблема існує не тільки в Україні, а й в більшості держав світу із ринковою економікою, яким притаманний вільний рух капіталів і свобода підприємницької діяльності. Однак, як показує вітчизняна та зарубіжна практика попередніх десятиліть, безмежна свобода підприємницької діяльності ставить під удар життєздатність економіки держави, оскільки безмежна свобода дозволяє податковим резидентам штучно уникати оподаткування за допомогою розмивання контрольованими іноземними компаніями податкової бази. В кінцевому результаті, Україна, в якій реально генерується дохід, не отримує податки з такого доходу, а прибуток податкових резидентів України осідає в іноземних податкових юрисдикціях.

Прийнятий 16 січня 2020 року ВРУ законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року (Закон № 466-ІХ від 16.01.2020) покликаний вирішити дану проблему. Є всі підстави стверджувати, що даний законопроект дійсно закладає підвалини кінця «ери офшорів і банківської таємниці», оскільки він спрямований звести нанівець потребу у використанні податковими резидентами України контрольованих іноземних компаній. Прибуток від діяльності контрольованих іноземних компаній повинен оподатковуватись в Україні, якщо такі компанії *de jure* або *de facto* контролюються податковими резидентами України. Якщо впроваджена Верховною Радою України у вітчизняне податкове законодавство концепція контрольованих іноземних компаній дійсно запрацює на практиці, це стане прогресивним кроком нашої держави на шляху до міцної економіки і прозорості руху капіталу у світі. Зрозумілим є те, що така реформа сприймається середнім та великим бізнесом надзвичайно негативно, оскільки вона об'єктивно перекриває більшість існуючих до цього легальних каналів виводу прибутку з України в іноземні податкові юрисдикції, які історично склалися в Україні за всі роки незалежності і стали «традиційним» способом ведення бізнесу.

ВИСНОВКИ

Проведений в межах монографії комплексний аналіз правових засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні дозволив сформулювати ряд наукових та практичних висновків, спрямованих на розроблення цілісної правової доктрини податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також на удосконалення нормотворчої, правозастосовної та судової практики.

1. Передумовами становлення та розвитку податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні стало те, що протягом останніх десятиліть в світовому економічному просторі відбулись настільки суттєві зміни, що системи національного та міжнародного оподаткування потребують докорінного перегляду. Принципи світової податкової системи та національних податкових систем, які були розроблені Лігою Націй після Першої світової війни в 20-х роках ХХ століття, вже давно не є ефективними і більше не можуть застосовуватися в сучасних реаліях. Для України інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення є порівняно новим, оскільки державне регулювання даного інституту було впроваджено тільки 1 вересня 2013 року. З моменту впровадження і до моменту подання тексту цієї монографії до друку положення ПК України щодо трансфертного ціноутворення сім разів зазнавали істотних змін і не перестають бути предметом подальших політичних дискусій. З огляду на те, що питання трансфертного ціноутворення є дуже чутливим для великого бізнесу, то його регулювання зі сторони держави є надзвичайно заполітизованим.
2. Природнім є те, що транснаціональна корпорація завжди буде прагнути сплачувати податки в тій країні, в якій передбачається менша податкова ставка на прибуток. Враховуючи те, що для транснаціональної корпорації не складає особливих труднощів перевести активи із однієї

своєї компанії на іншу, це дозволяє транснаціональній корпорації штучно маніпулювати доходами та витратами своїх афілійованих компаній. У кінцевому результаті, транснаціональна корпорація за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення штучно нарощує видатки для тих компаній, які розміщені у юрисдикціях із високими ставками податків, і навпаки, штучно нарощує доходи тих компаній, які розміщені в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах.

3. По своїй суті «трансфертне ціноутворення» означає внутрішньогосподарське ціноутворення на майнові чи немайнові блага, які рухаються між підрозділами (афілійованими компаніями) єдиної транснаціональної корпорації, що розташовані в різних податкових юрисдикціях. При цьому, трансфертне ціноутворення може застосовуватись не тільки у зовнішньоекономічній діяльності транснаціональних корпорацій, а й в межах однієї держави. Тобто застосування трансфертних цін може мати місце також у відносинах між пов'язаними резидентами однієї податкової юрисдикції.
4. Поняття «трансфертна ціна» означає ціну, яка формується транснаціональною корпорацією в процесі здійснення нею торговельної діяльності між афілійованими компаніями, що знаходяться в різних податкових юрисдикціях. Використання трансфертних цін дозволяє суб'єктам господарювання цілком легально «оптимізувати» свою базу оподаткування шляхом виведення фінансових ресурсів за межі національної економіки і зосередження їх в низькоподаткових юрисдикціях або офшорних зонах.
5. Ідея державного регулювання трансфертного ціноутворення адміністративними методами полягає в обмеженні свободи сторін визначати договірну ціну, яка б дозволяла розвивати базу оподаткування за рахунок маніпулювання цінами. При здійсненні правового регулювання трансфертного ціноутворення держава повинна виходити з принципу збалансованості між публічним та приватним інтересом.

6. Метою публічно-правового регулювання трансфертного ціноутворення є оподаткування прибутку того платника податків, який реально отримав відповідний фінансовий результат або який би мав право на його отримання за відсутності мотивів щодо мінімізації бази оподаткування.
7. На наше глибоке переконання, незважаючи на існуючу в Україні та світі систему податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, сама сутність трансфертного ціноутворення все рівно дозволяє суб'єктам господарювання в певних межах цілком легально «оптимізувати» (розмивати) свою базу оподаткування. У даному випадку ключове питання зводиться до того, наскільки саме держава дозволяє платникам податків «оптимізувати» (розмивати) свою базу оподаткування і наскільки саме вона готова обмежити договірну свободу суб'єктів господарювання в публічних інтересах суспільства.
8. Сутність податкового контролю трансфертного ціноутворення полягає у здійсненні податковими органами цілісної системи адміністративно-правових заходів, спрямованих на забезпечення дотримання принципу «вितягнутої руки» та належного виконання податкових зобов'язань тією категорією платників податків, яка в своїй господарській діяльності використовує трансфертне ціноутворення.
9. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні передбачає здійснення ДПС України наступних адміністративно-правових заходів: 1) перевірка дотримання платниками податків вимог щодо трансфертного ціноутворення; 2) перевірка дотримання платниками податків вимог щодо звітності з трансфертного ціноутворення; 3) перевірка законності здійснюваної платниками податків фінансово-господарської операції; 4) запобігання податковим правопорушенням та їх усунення, виявлення і притягнення винних осіб до відповідальності.
10. Правовідносини у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення мають чітко виражений адміністративно-правовий характер – фінансово-господарська діяльність

суб'єктів господарювання, які використовують у внутрішньогрупових операціях трансфертні ціни, підлягає владному втручанню зі сторони держави. Адміністрування податків та зборів зі сторони держави є проявом реалізації владними суб'єктами своїх управлінських функцій у сфері оподаткування.

11. Перевірка цін у контрольованих операціях є досить складним і об'ємним процесом, який перебуває на межі бухгалтерського, фінансового, економічного аналізу. У кожному конкретному випадку повинні визначатися ключові фактори, які мають суттєвий вплив на ціну товарів (робіт, послуг) або на прибуток платника податків. Крім того, трансфертне ціноутворення суттєво диференціюється залежно від сектору економіки, конкретного предмета, проміжку часу, ринку збуту і т.п.
12. На практиці важко знайти дві угоди, умови укладення яких повністю співпадають і досконале порівняння яких часто є неможливим. Відповідно, необхідним є використання контролюючими органами зваженого та практичного підходу для встановлення ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями. При визначенні обґрунтованого ступеня зіставності за наявності суттєвих відмінностей між операціями із трансфертними цінами та операціями із ринковими цінами на вільному ринку контролюючим органам потрібно здійснювати коригування для уникнення їх впливу на базу оподаткування.
13. З огляду на те, що трансфертне ціноутворення не є точною наукою, то і податковий контроль трансфертного ціноутворення характеризується дискреційними повноваженнями контролюючих органів та високим ступенем суб'єктивності працівників контролюючих органів. Оцінка трансфертного ціноутворення контролюючими податковими органами є найбільш суб'єктивною із усіх інших можливих оцінок податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу.

14. Сам факт наявності в контролюючих органів альтернативи при здійсненні перевірки контрольованих операцій дає всі підстави стверджувати, що податковий контроль трансфертного ціноутворення в багатьох випадках може мати суб'єктивний характер, що є полем для корупції та можливістю штучного обходу податкового законодавства. Разом з тим, на нашу думку, повністю уникнути дискреційних повноважень контролюючих органів не є можливим, оскільки ціноутворення може визначатись за допомогою різних методів і диференціюється в кожному окремо взятому випадку.
15. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні характеризується наявністю широкого обсягу дискреційних повноважень контролюючих органів з огляду на наступне: 1) перевірка цін у контрольованих операціях є досить складним і об'ємним процесом, який перебуває на межі бухгалтерського, фінансового, економічного аналізу, а також передбачає здійснення аналізу ринку зіставних операцій; 2) на практиці дуже часто важко знайти дві угоди, умови укладення яких повністю співпадають та досконале порівняння часто є неможливим; 3) у кожному індивідуальному випадку повинні визначатися ключові фактори, які мають суттєвий вплив на ціну товарів (робіт, послуг) або на прибуток платника податків; 4) трансфертне ціноутворення суттєво диференціюється залежно від сектору економіки, конкретного предмета, проміжку часу, ринку збуту тощо; 5) законодавство України передбачає різні методи визначення ринкової ціни товарів, робіт, послуг.
16. Адміністративний розсуд суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні – це передбачена нормами права ступінь свободи контролюючих органів при розгляді індивідуальної конкретної справи самостійно приймати рішення щодо відповідності контрольованих операцій платників податків принципу «витягнутої руки», враховуючи при цьому положення податкового законодавства, вимоги добросовісності, справедливості та доцільності.

17. До предмета адміністративно-правового регулювання пропонуємо віднести наступні суспільні відносини у сфері здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні: 1) встановлення правил трансфертного ціноутворення, які по своїй суті є імперативні вимоги держави до методології визначення платниками податків цін у контрольованих операціях; 2) регламентація державного управління у сфері податкових відносин, які виникають у зв'язку із застосуванням платниками податків інструментів трансфертного ціноутворення в процесі здійснення своєї господарської діяльності; 3) визначення адміністративно-правового статусу державних органів у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення, з однієї сторони, а також адміністративно-правового статусу платників податків, з іншої; 4) регламентація процедур здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення; 5) регламентація порядку застосування заходів державного впливу контролюючих органів при здійсненні податкового контролю трансфертного ціноутворення; 6) регламентація порядку застосування видів та форм відповідальності за порушення платниками податків правил трансфертного ціноутворення.
18. Основною метою діяльності органів ДПС України, як суб'єктів, що безпосередньо здійснюють податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні, є попередження розмивання платниками податків бази оподаткування за допомогою використання трансфертних цін. Для досягнення зазначеної мети органи ДПС України виконують наступні завдання: 1) здійснюють аналіз кон'юнктури ринку у відповідній галузі (сфері) та встановлення цінової політики відповідного товару (робіт, послуг) на ринку експорту або імпорту в період укладення платниками податків контрольованих операцій; 2) здійснюють встановлення індикаторів підозрілих операцій (ризикових операцій) платників податків, а також оцінювання наявних критеріїв ризику невідповідності ціни в контрольованих операціях

принципу «вितягнутої руки»; 3) здійснюють порівняльний аналіз цін у контрольованих операціях з ринковими цінами за конкретними товарними позиціями з урахуванням кон'юнктури внутрішнього ринку (країни походження) та зовнішнього ринку (країни призначення або країни торгівлі); 4) здійснюють отримання інформації від податкових органів іноземної держави щодо обсягів сплати пов'язаною компанією податків в іноземній юрисдикції; 5) здійснюють сегментування платників податків на групи з високим, середнім та низьким рівнем ризику; 6) здійснюють проведення документальної позапланової перевірки (податкового аудиту) платників податків на предмет дотримання ними правил трансфертного ціноутворення; 7) здійснюють донарахування податкових зобов'язань у разі, якщо в ході перевірки буде встановлено, що платник податків порушив принцип «витягнутої руки» і штучно зменшив свою базу оподаткування за рахунок інструментів трансфертного ціноутворення.

19. Система податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС України приймає всі стратегічні рішення, а територіальні органи – їх виконують. З точки зору адміністративного права така діяльність ДПС України є управлінською щодо територіальних органів, метою якої є аналіз та управління ризиками для визначення форм і обсягу податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також внутрішній контроль (аудит) за дотриманням працівниками територіальних органів своїх посадових обов'язків та законодавства України.
20. Основну частину практичної роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні реалізують територіальні органи ДПС України. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС України.

Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня рішення.

21. Процедури податкового контролю трансфертного ціноутворення – це нормативно закріплені процесуальні алгоритми дій уповноважених органів, які визначають підстави та порядок здійснення контрольних заходів з метою встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також виявлення та усунення відхилень від даного принципу.
22. До процедур податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні пропонуємо віднести: 1) моніторинг цін у контрольованих операціях; 2) проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій; 3) попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.
23. Методи податкового контролю трансфертного ціноутворення – це конкретні правові способи (засоби, прийоми), які використовуються уповноваженими органами в процесі встановлення об'єктивних даних про відповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також повноту і своєчасність сплати податків суб'єктами господарювання, які протягом звітного року здійснювали контрольовані операції.
24. До методів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні пропонуємо відносити: 1) спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції); 2) аналіз звітів про контрольовані операції; 3) аналіз документації з трансфертного ціноутворення; 4) аналіз будь-яких інформаційних джерел, які дозволяють перевірити контрольовані операції; 5) опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків; 6) стимулювання до самостійного коригування цін контрольованих операцій і сум податкових зобов'язань – здійснюється шляхом роз'яснення платнику

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

25. Основна мета будь-якого бізнесу – отримання прибутку – обумовлює той об’єктивний факт, що власники (керівники) бізнесу намагаються максимально оптимізувати свої видатки, в тому числі податкові за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. З огляду на це саме податкове законодавство повинно встановлювати баланс між приватними інтересами платників податків та публічним інтересом держави. За порушення відповідних правил держава повинна встановлювати чіткі заходи юридичної відповідальності, які є невід’ємним елементом механізму регулювання податкових правовідносин. Іншими словами, не платники податків повинні думати про теорію справедливого справляння податків, а держава, яка повинна сформувати податкове законодавство без прогалин та колізій. Зазначене ще більше актуалізується щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення, оскільки в даному випадку мова іде про великих платників податків, які ведуть свою господарську діяльність у різних податкових юрисдикціях.
26. За порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні всі заходи державного примусу пропонуємо умовно поділити на три групи: 1) заходи фінансової відповідальності; 2) заходи адміністративної відповідальності; 3) заходи кримінальної відповідальності. Відмінність між даними заходами державного примусу полягає в: підставах виникнення (податкові, адміністративні і кримінальні правопорушення); джерелах встановлення (ПК України, КК України, КУпАП); обставинах, які пом’якшують або обтяжують відповідальність; строках давності притягнення до відповідальності і т. ін. Разом з тим, всі вони спрямовані на забезпечення відповідності поведінки платників податків принципу «витягнутої руки», тобто правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків у контрольованих операціях.

27. Станом на момент подання цієї монографії до друку в Україні так і не було сформовано усталеної судової практики щодо податкового контролю трансфертного ціноутворення. Наявна судова практика характеризується різними підходами до одного і того ж питання. Останнє обумовлюється наступними об'єктивними факторами: 1) інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення був впроваджений в Україні 1 вересня 2013 року; 2) національне законодавство у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно динамічним; 3) податкові перевірки контрольованих операцій були розпочаті в Україні тільки з 1 жовтня 2014 року; 4) тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» може сягати 18 місяців, а в окремих випадках даний строк може бути додатково збільшеним на 12 місяців; 5) предмет податкового контролю трансфертного ціноутворення є надзвичайно складним для суддів, оскільки перебуває на межі юридичного, економічного, фінансового та бухгалтерського аналізу.
28. Найбільш важливим і найбільш об'ємним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є імплементація розробленого ОЕСР і G20 Плану BEPS, який на сьогодні є найкращим алгоритмом вирішення проблеми розмивання транснаціональними корпораціями своєї бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. План BEPS передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення виключно на своїй території.
29. Одним із перших стандартів BEPS, який було імплементовано в Україні, стало прийняття 28 лютого 2019 року ВРУ Закону України про ратифікацію Багатосторонньої

конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting або «MLI»). Правова цінність та зручність моделі MLI полягає в тому, що її ратифікація дозволяє Україні одночасно внести необхідні зміни до всіх діючих міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та виконати Кроки 6 та 14 BEPS. Запропонована ОЕСР модель MLI усуває необхідність проводити двосторонні переговори щодо перегляду кожної такої угоди, про що розробники проєкту Конвенції зазначили безпосередньо в преамбулі.

30. Конвенція MLI містить положення, які обов'язкові для виконання кожною державою, яка її підписала, а також містить перелік факультативних норм, застосування яких до кожної окремої угоди буде залежати від рішення кожної з держав. Разом з тим, особливістю Конвенції MLI є те, що вона не вносить однакові зміни у всі діючі у конкретній державі Угоди про уникнення подвійного оподаткування. Конвенція MLI виступає гнучким інструментом ОЕСР, що передбачає можливість імплементації різних її варіантів. Останнє означає, що наслідки підписання Конвенції MLI можуть бути різними для окремих Угод про уникнення подвійного оподаткування.
31. Обов'язковою умовою для застосування Конвенції MLI до конкретної Угоди є включення цієї Угоди обома державами-членами до переліку Угод, на які поширюється дія Конвенції MLI. Україна поширила дію MLI на всі свої Угоди про уникнення подвійного оподаткування, проте не всі інші держави поширили дію MLI на Угоди з Україною. Суть зводиться до того, що суверенним правом кожної держави світу є вирішувати, чи імплементувати у національне законодавство Конвенцію MLI і, якщо імплементувати, то на які конкретно Угоди про уникнення подвійного

оподаткування її поширювати і в якому обсязі. Іншими словами, держава може імплементувати Конвенцію MLI, однак не поширити її на ряд іноземних держав.

32. Конвенція MLI доповнює всі діючі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування якісно новим змістом преамбули, в якій уточнюється, що Угоди про оподаткування не можуть бути спрямовані на створення можливостей щодо повного звільнення від оподаткування або зменшення оподаткування шляхом податкового ухилення або його уникнення. Платники податків зможуть застосовувати пільгові ставки за конвенціями тільки за умови, що одержання таких пільг не є однією з основних цілей будь-яких операцій, які прямо або опосередковано пов'язані із застосуванням таких пільг. Останнє означає, що надалі у фокусі уваги податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні будуть лежати цілі здійснення виплат за кордон або цілі створення іноземних компаній, на користь яких потім здійснюються виплати з України.
33. Якісно новою зміною для українського бізнесу стало те, що Конвенція MLI доповнює діючі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування «тестом основної мети» (Principal Purpose Test). Сутність «тесту основної мети» зводиться до того, що бізнес повинен оподатковуватись в тій юрисдикції, в якій фактично генерується прибуток, а не там, куди він штучно переноситься за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Тобто якщо за результатами аналізу контролюючими органами транснаціональної діяльності буде встановлено, що основна мета зовнішньогосподарських операцій – отримання податкових пільг та/або ухилення від оподаткування в одній або обох юрисдикціях – податкові пільги, передбачені міжнародним договором до таких операцій не повинні застосовуватись, хоча формально такі зовнішньогосподарські операції не суперечать законодавству і в рамках цивілістики можуть бути укладеними відповідно до принципу «свободи договору» і звичаїв ділового обороту. І навпаки, якщо за результатами податкової перевірки

буде встановлено, що зовнішньогосподарські операції здійснювались в межах основної діяльності компаній і їх реальність обґрунтована – податкові пільги, передбачені міжнародним договором про уникнення подвійного оподаткування, можуть бути застосовані.

34. На наше переконання, Principal Purpose Test у високій мірі є досить суб'єктивним тестом, оскільки він не встановлює чітких критеріїв визначення основної мети правочину. З огляду на це доволі умовною стає істина того, хто правий – платник податків чи контролюючий орган. Вважаємо, що успішність застосування Principal Purpose Test буде диференціюватись у кожному окремо взятому кейсі і значною мірою залежати від здатності аргументовано і послідовно відстояти позицію платника податків або ж контролюючого органу.
35. Конвенція MLI доповнює всі чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування спеціальними положеннями про доходи від відчуження акцій (часток) іноземних компаній, ринкова вартість яких формується переважно за рахунок нерухомого майна, розташованого в Україні. Сутність даної концепції оподаткування полягає в тому, що доходи можуть бути оподатковані в тій Договірній юрисдикції, якщо в будь-який час протягом 365 днів, що передували відчуженню, ці акції або частки одержали більше ніж 50% своєї вартості від нерухомого майна (нерухомості), розміщеного в цій Договірній юрисдикції. На практиці дане правило означає, що прибуток нерезидента від відчуження акцій/корпоративних прав української компанії повинен оподатковуватись в Україні, якщо більше ніж 50% від вартості української компанії становить нерухоме майно, розташоване на території України протягом 365 днів, що передують цьому моменту.
36. Конвенція MLI також стала однією із типових податкових конвенцій, яка містить групу правил, які блокують можливість використовувати постійні представництва у іноземних податкових юрисдикціях і зловживати угодами про уникнення подвійного оподаткування. З огляду на це,

якісно новим стандартом Конвенції MLI стало запровадження в національне податкове законодавство України положень щодо протидії зловживанням через постійні представництва, розташованих в третіх юрисдикціях. Конвенцією встановлюються умови, за яких дохід юридичних осіб повинен оподатковуватись згідно з національним законодавством Договірної юрисдикції, у якій підприємство одержує дохід.

37. Прогресивним запровадженням Конвенції MLI є якісно нова процедура взаємного узгодження податкових зобов'язань платників податків із контролюючими органами. Процедура взаємного узгодження податкових зобов'язань повинна бути закріплена на рівні національного законодавства і зводиться до того, що компетентні органи шляхом консультацій уповноважені вирішувати подвійне оподаткування, яке може виникати у випадках добросовісних іноземних корегувань з ініціативи платника податків (*bona fide*). Конвенція MLI дозволяє платнику податків подати заяву про перегляд своїх податкових зобов'язань до компетентних органів будь-якої держави, незалежно від того, чи було ним подано позовну заяву або ж розпочато судову справу згідно з національним законодавством однієї або обох держав.
38. Глобальним стратегічним напрямом подальшого вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення є повноцінне приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів. Існуюча сьогодні в світі система міжнародного обміну передбачає об'єктивну необхідність України співпрацювати не з однією окремо взятою державою або групою держав і надавати інформацію на разовій основі, а з усіма державами світу на постійній основі шляхом автоматичного обміну інформацією. Об'єктивна реальність сьогодні така, що ефективне державне регулювання податкового планування транснаціональних корпорацій не може бути здійснене окремо взятою державою на національному рівні. Головною

ідеєю даного напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу. Станом на сьогодні Україна так і не приєдналася до автоматичного обміну фінансовою інформацією, хоча раніше публічно декларувала свій намір приєднатися, і вже в 2020 році розпочати обмін інформацією за 2019 рік.

39. Сутність міжнародного обміну податковою інформацією зводиться до того, що всі фінансові установи зобов'язані повідомляти податковим органам держави, місця здійснення бізнес-діяльності, інформацію про рахунки, що належать фізичним та юридичним особам-нерезидентам (включаючи трасти та фонди). Після цього податкові органи даної держави акумулюють накопичену інформацію та на автоматичній основі централізовано передають її державам, резидентами яких є особи, що мають такі закордонні рахунки. З огляду на це в юридичній спільноті прийнято говорити про те, що запровадження міжнародних стандартів автоматичного обміну податковою інформацією фактично скасовує інститут банківської таємниці та закладає основоположні підвалини кінця «ери офшорів».
40. На наше переконання, в глобальній перспективі міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів є інструментом, який покликаний вирішити не тільки проблему розмивання податкової бази транснаціональних корпорацій за допомогою трансфертного ціноутворення, а й проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Даний захід передбачає запровадження всіма державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки великих транснаціональних корпорацій.
41. В основу сучасного міжнародного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією ліг успішний досвід США щодо отримання інформації про своїх платників податків від іноземних фінансових установ. Вперше про

необхідність створення дієвого механізму автоматичного передання інформації від зарубіжних фінансових інститутів щодо іноземних рахунків громадян США і компаній, які є податковими резидентами США, в податкових цілях, а також в цілях протидії відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом, заговорили в США в 2010 році, коли був прийнятий екстериторіальний Закон про податкову звітність по іноземним рахункам (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA). Суть даного 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.

42. 29 жовтня 2019 року Верховна Рада України ратифікувала міжвідомчу Угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки з метою повноцінного виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), яка від України була раніше підписана Міністром фінансів України 07 лютого 2017 року. Дана міжвідомча Угода спрямована на підвищення рівня дотримання міжнародного податкового законодавства та забезпечення застосування положень Закону FATCA на основі здійснення внутрішнього звітування та автоматичного обміну інформацією відповідно до Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал та Протоколу до неї, укладених 04 березня 1994 року.
43. Після успішної практики ЄС та США 19 квітня 2013 року держави G20 заявили про необхідність розроблення та впровадження нового єдиного стандарту щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією, який буде застосовуватись всіма державами світу. 15 липня 2014 року G20 та ОЕСР були затверджені рекомендації щодо єдиного стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією

(Common Reporting Standard – Стандарт CRS). Одночасно для максимальної зручності міжнародної спільноти було розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – MCAA CRS), яку пропонується державам ратифікувати при імplementації Стандарту CRS в національне законодавство.

44. Стандарт CRS не є джерелом права для жодної з держав до моменту, поки остання не імplementує його в національне законодавство. 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.
45. Держави, які впровадили Стандарт CRS в своє законодавство, стають зобов'язаними на щорічній основі обмінюватися із іншими державами інформацією про іноземних податкових резидентів в автоматичному режимі. Стандарт CRS передбачає централізований обмін інформацією між усіма державами, які приєдналися до нього. Тобто кожна держава повинна акумулювати інформацію про іноземних податкових резидентів від усіх фінансових установ, які функціонують на її території, і в автоматичному режимі передати її відповідним державам.
46. До фінансових установ, які зобов'язані надавати інформацію про іноземних податкових резидентів, передбачену 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.

47. 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 виключення іноземних платників податків – як фізичних, так і юридичних осіб. Однак інформація по юридичним особам підлягає міжнародному обміну тільки у випадку, якщо юридична особа станом на кінець звітного року має залишок на рахунку у розмірі 250 тисяч доларів США (Preexisting Entity Accounts).
48. 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; всі види отриманих доходів від активної комерційної діяльності; дохід від пасивних інвестиційних операцій; залишки на рахунках на кінець відповідного звітного року. В контексті цього актуальним є 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 імплементації Україною Стандарту CRS, необхідно переглянути діючі положення національного законодавства щодо банківської таємниці, правил конфіденційності тощо.
49. Окремо від Стандарту CRS (Common Reporting Standard), в межах реалізації Плану BEPS (Крок 13) ОЕСР розробила Стандарт консолідованої звітності транснаціональних корпорацій у розрізі всіх держав ведення бізнесу (Country-by-Country Reporting – Стандарт CbCR). Разом з ним для

максимальної зручності міжнародної спільноти було 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 – MCAA CbCR), яку пропонується державам ратифікувати при імplementації Стандарту CbCR в національне законодавство.

50. 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.
51. Приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією про іноземних податкових резидентів передбачає ратифікацію Україною наступних модельних угод ОЕСР, які були розробленими в рамках BEPS: 1) Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information – MCAA CRS); 2) Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports – MCAA CbCR). Зрозуміло, що майбутня ратифікація повинна супроводжуватись також приведенням у відповідність наявної в Україні сьогодні системи законодавства (гармонізацію законодавства).

52. Ратифікація Україною Угоди МСАА CRS та Угоди МСАА СьСР є логічним та органічним продовженням статті 6 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових спрах 1988 року, яка передбачає можливість держав домовитись про обмін інформацією на автоматичній основі.
53. Ключове місце в системі міжнародного податкового планування посідають податкові консультанти (промоутери), які роблять можливим практичне застосування платниками податків інструментів трансфертного ціноутворення з метою мінімізації оподаткування або взагалі його уникнення. Під «промоутером» слід розуміти особу, яка в ході ведення бізнесу надає платникам податків будь-яку суттєву допомогу і є відповідальною за розробку, організацію або управління податковою схемою, або особа, яка робить схему можливою для її реалізації іншою особою. На момент подання тексту монографії до друку Україна не імплементувала в національне податкове законодавство положення про те, що консультанти (промоутери) зобов'язані самостійно подавати звіти до ДПС України про всі податкові схеми своїх клієнтів, які можуть призвести до штучного зменшення податкової бази і, тим самим, до ухилення від оподаткування. Разом з тим, оцінюючи останні тенденції, які відбуваються у різних державах світу, можемо стверджувати, що в найближчому майбутньому Україна також запровадить персональну відповідальність консультантів (промоутерів) податкових схем, поряд із відповідальністю самих платників податків, які реалізують дані схеми.
54. Впровадження ВРУ у вітчизняне податкове законодавство концепції контрольованих іноземних компаній є тією реформою, яка давно назріла в нашому суспільстві і стала життєво необхідною для економіки держави. Основна проблема полягає в тому, що починаючи з моменту проголошення Україною своєї незалежності і дотепер податкові резиденти України мали змогу цілком легально не сплачувати податки в Україні шляхом використання контрольованих іноземних компаній. Дана проблема існує

- не тільки в Україні, а й в більшості держав світу із ринковою економікою, яким притаманний вільний рух капіталів і свобода підприємницької діяльності.
55. Як показує вітчизняна та зарубіжна практика попередніх десятиліть, безмежна свобода підприємницької діяльності ставить під удар життєздатність економіки держави, оскільки безмежна свобода дозволяє податковим резидентам штучно уникати оподаткування за допомогою розмивання контрольованими іноземними компаніями своєї податкової бази. В кінцевому результаті, Україна, в якій реально генерується дохід, не отримує податки з такого доходу, а прибуток податкових резидентів України осідає в іноземних податкових юрисдикціях.
56. Платники податків не можуть на власний розсуд встановлювати ціни у внутрішньогосподарських операціях із афілійованими компаніями. Для запобігання використанню трансфертних цін з метою розмивання бази оподаткування та зменшення податкового навантаження контролюючі органи повинні здійснювати коригування податкових зобов'язань платника податків відповідно до принципу «витягнутої руки».
57. Суть даної концепції зводиться до того, що кожна держава повинна володіти повною інформацією про всі контрольовані іноземні компанії своїх податкових резидентів. Концепція контрольованих іноземних компаній полягає в оподаткуванні нерозподіленого прибутку іноземних компаній (структур) на рівні їх контролюючих осіб – акціонерів або фактичних бенефіціарів. Тобто реальні контролери іноземних компаній (структур) повинні включати до свого декларованого доходу власну частку у доході таких компаній (структур). У разі, якщо головною метою використання контрольованих іноземних компаній є штучне зменшення податкових зобов'язань, то таке структурування бізнесу не може бути визнане законним, оскільки «суть повинна превалювати над формою».
58. Ідея концепції контрольованих іноземних компаній зводиться до того, що їх прибуток повинен оподатковуватись

тією державою, податковим резидентом якої є особа, яка юридично або фактично контролює відповідні іноземні компанії. Якщо контрольовані іноземні компанії не підпадуть під випадки звільнення від оподаткування, передбачені податковим законодавством України, нерозподілений прибуток контрольованих іноземних компаній повинен оподатковуватись в Україні на рівні контролера (податкового резидента України, який володіє або контролює іноземну компанію) податком на доходи фізичних осіб або податком на прибуток підприємств відповідно.

59. Прийнятий 16 січня 2020 року ВРУ законопроект № 1210 від 30 серпня 2019 року (Закон № 466-IX від 16.01.2020) покликаний вирішити проблему використання українськими платниками податків контрольованих іноземних компаній. Є всі підстави стверджувати, що даний законопроект дійсно закладає підвалини кінця «ери офшорів і банківської таємниці», оскільки він спрямований звести нанівець потребу у використанні податковими резидентами України контрольованих іноземних компаній.
60. Прибуток від діяльності контрольованих іноземних компаній повинен оподатковуватись в Україні, якщо такі компанії *de jure* або *de facto* контролюються податковими резидентами України. Якщо впроваджена ВРУ у вітчизняне податкове законодавство концепція контрольованих іноземних компаній дійсно запрацює на практиці, це стане прогресивним кроком нашої держави на шляху до міцної економіки і прозорості руху капіталу у світі. Зрозумілим є те, що така реформа сьогодні сприймається середнім та великим бізнесом надзвичайно негативно, оскільки вона об'єктивно перебиває більшість існуючих до цього легальних каналів виводу прибутку з України в іноземні податкові юрисдикції, які історично склалися в Україні за всі роки незалежності і стали «традиційним» способом ведення бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. Bradbury D. Moore (2018), «Estimating the fiscal effects of base erosion and profit shifting: data availability and analytical issues» / D. Bradbury, T. Hanappi, A. Moore // *Transnational Corporations*. – Vol. 25/2. – Retrieved from : <https://doi.org/10.18356/e1d7a8b4-en>.
3. Buckley P. J. Incentives to transfer profits: a Japanese Perspective, *Appl. Economics*. – L., 2001. – Vol. 33. – № 15.
4. Byrnes William, 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. – No. 17–31. – Retrieved from : <https://ssrn.com/abstract=2926119>.
5. Case C-255/02 Halifax Plc and Others. 21 February 2006. – Retrieved from : <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-255/02>
6. CFR 1.6038-4 – Information returns required of certain United States persons with respect to such person’s U.S. multinational enterprise group. United States Department of the Treasury. – Retrieved from : <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6038-4>.
7. Challoumis C. (2019). Transfer Pricing Methods for Services and the Policy of Fixed Length Principle, *Economics and Business*, 33(1), 222-232. – Retrieved from : <https://doi.org/10.2478/eb-2019-0016>
8. Clara Xiaoling Chen, Shimin Chen, Fei Pan, and Yue Wang (2015) Determinants and Consequences of Transfer Pricing Autonomy: An Empirical Investigation // *Journal of Management Accounting Research*: Fall 2015. – Vol. 27. – No. 2. – P. 225–259.
9. Come On!: Capitalism, Short-termism, Population and the Destruction of the Planet. DOI: 10.1007/978-1-4939-7419-1.

10. Congressman Hawley, USA 61st Cong., Rec. 5203 (1921).
11. Finance Act 2004. United Kingdom. – Retrieved from : <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/contents>.
12. Floris de Wilde M. Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado about Nothing? 2017. – Retrieved from : <https://ssrn.com/abstract/GM040704>
13. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). – Retrieved from : <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>
14. Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS). HM Revenue&Customs. United Kingdom. – Retrieved from : https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/665658/dotas-guidance1.pdf.
15. Instructions for Form 8886 (Rev. August 2017). Department of the Treasury Internal Revenue Service. – Retrieved from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8886.pdf>.
16. Internal Revenue Bulletin: 2016-29 as of July 18, 2016. United States Department of the Treasury. – Retrieved from : https://www.irs.gov/irb/2016-29_IRB#TD-9773.
17. Internal Revenue Code of 1986, Title 26 of the United States Code. – Retrieved from : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>.
18. International Business. Peter J. Buckley, Peter Enderwick and Adam R. Cross (Oxford University Press, 2018), 708 pages.
19. International Exchange of Information Manual. HM Revenue & Customs. Published on 25 April 2016. United Kingdom. – Retrieved from : <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim300032>.
20. Offshoring and outsourcing in a global supply chain: Impact of the arms length regulation on transfer pricing / B. Kim, K.S. Park, S.Y. Jung, S.H. Park // European Journal of Operational Research. – 2018. – 266(1). – P. 88–98.
21. Knocking on Tax Haven’s Door: Multinational Firms and Transfer Pricing Ronald B. Davies, Julien Martin, Mathieu Parenti, and Farid Toubal. Review of Economics and Statistics. – Vol. 100. – Issue 1. – March 2018. – P. 120–134. – Retrieved from : https://doi.org/10.1162/REST_a_00673

22. Lenz H. Aggressive Tax Avoidance by Managers of Multinational Companies as a Violation of Their Moral Duty to Obey the Law: A Kantian Rationale. *J Bus Ethics* (2018). – Retrieved from : <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4087-8>
23. Marta Elisa de Sousa Carmo. The OECD Transfer Pricing Guidelines – A Global Administrative Law Perspective. – Retrieved from : https://www.academia.edu/11804737/The_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_-_A_Global_Administrative_Law_Perspective.
24. McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. *Tax Policy Handbook*. Tax Policy Division FAD IMF Washington, D.C., 1995.
25. Michael Kobetsky (2019) The Transfer-Pricing Profit-Split Method After BEPS: Back to the Future, *Canadian tax journal* (2019) 67:4. – P. 1077–1105. – Retrieved from : <https://doi.org/10.32721/ctj.2019.67.4.sym.kobetsky>
26. MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу. PWC. 11 березня 2019 року. – Режим доступу : https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2019/fr_1103_uk.pdf
27. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. – Retrieved from : <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
28. Oates Mark A., O'Brien James M. The Arm's-Length Standard: Why It Matters. – Retrieved from : http://tax.cchgroup.com/images/FOT/ITJ_35-04_Oates-OBrien.pdf
29. OECD (1979), *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264167773-en>.
30. OECD (1995), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing. – Retrieved from : [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En).
31. OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (Ukrainian version)*. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264196438-uk>.

32. OECD (2012), The OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises: Basic Texts, OECD Publishing. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/ConsolidatedDeclarationTexts.pdf>.
33. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
34. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.
35. 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>
36. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
37. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
38. OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
39. OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.
40. OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

41. OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>
42. OECD (2015), Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>
43. OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>.
44. OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>
45. OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.
46. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>
47. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>
48. 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>

49. OECD (2016), Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports. – Retrieved from : <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf>.
50. OECD (2017), BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. – Retrieved from : www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf
51. OECD (2017), Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD, Paris. – Retrieved from : www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf
52. OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
53. OECD (2017), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>
54. OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – Retrieved from : <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.
55. OECD and Council of Europe (2011), The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing. – Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>
56. Ramsay and Furniss v. Dawson (1984). – Retrieved from : <http://uniset.ca/other/cs4/1984AC474.html>
57. Raymonds-Moller P. Transfer Pricing Rules and Competing Governments. Oxford econ. papers. N.S., Oxford, 2002. – Vol. 54. – № 2.

-
58. Report on the Application and Administration of Section 482 // Department of the Treasury, Internal Revenue Service. – April 21, 1999. – Retrieved from : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3218.pdf>.
 59. Revenue Act of 1921, USA Pub. L. № 67–98, enacted on November 23, 1921.
 60. Ronan Merle, Bakr Al-Gamrh & Tanveer Ahsan | Collins G. Ntim (Reviewing editor) (2019) Tax havens and transfer pricing intensity: Evidence from the French CAC-40 listed firms, Cogent Business & Management, 6:1, DOI: 10.1080/23311975.2019.1647918
 61. Ruehl C., Schaffer M. Transfer Pricing and Calculating GDP // The St. Petersburg Times, 2004. – 2 Febr.
 62. Ruslan Melnychenko, Kateryna Pugachevska and Kyrylo Kasianok (2017). Tax control of transfer pricing. Investment Management and Financial Innovations (open-access), 14(4), 40–49. – Retrieved from : [doi:10.21511/imfi.14\(4\).2017.05](https://doi.org/10.21511/imfi.14(4).2017.05).
 63. Schmidt P. K. (2016). Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive: An Interim Nordic Assessment. Nordic Tax Journal, (2), 87-112. – Retrieved from : <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2016-0005>.
 64. Staples John. The U.S. Treasury’s Proposed Section 482 Services Regulations. – Retrieved from : www.bsmlegal.com/cl54.pdf. – P. 5.
 65. Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate // Canadian Tax Journal. – 1995. – Vol. 43. – № 5.
 66. Tanzi V. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites (WP/00/181). – Washington, DC: IMF; 2000. – 23 p.
 67. The Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006. United Kingdom. – Retrieved from : <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2006/1543/contents/made>.
 68. The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) Regulations 2016. United Kingdom. – Retrieved from : <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2016/237/contents/made>.

69. U.S. Taxation of International Transactions. – Retrieved from : http://finance.wharton.upenn.edu/~bodnarg/courses/wembaw/readings/Transfer_pricing_chapter.pdf.
70. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. – New York, 2013. – Retrieved from : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf.
71. Velloso F.C., Muller Brigagao G.A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992.
72. Vernon Hsu & Qiaohai (Joice) Hu (2020) Global sourcing decisions for a multinational firm with foreign tax credit planning, IISE Transactions, 52:6, 688-702. – Retrieved from : DOI: 10.1080/24725854.2019.1670370
73. Villa E. Multinational Groups and Permanent Establishment Issues. Business Law International. 2006. – Vol. 7. – No. 2. – P. 184–207.
74. War Revenue Act of 1917, USA, Pub. L. no. 65-50, enacted on October 13, 1917, regulation 41.
75. Іванов Ю. Б. Адміністрування податків : навч. посіб. / Ю. Б. Іванов. Л. М. Кар, К. В. Петросянц. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 210 с.
76. Актуальні методи і способи легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму / Департамент фінансових розслідувань Державна служба фінансового моніторингу України. – Київ, 2012. – 68 с. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/content/file/site_docs/2012/20121228/2012_27_12_2012.pdf.
77. Алексеева В. BEPS: Верховна Рада ратифікувала Багатосторонню конвенцію MLI / В. Алексеева. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100011300-anti-beps-verkhovna-rada-ratifikuvala-bagatostoronnyu-konventsuyu-mli>
78. Андропов К. М. Оффшорные фирмы в международном бизнесе / К. М. Андропов. – М., 2010. – 180 с.
79. Ансон В. Договорное право / В. Ансон ; под общ. ред. и с предисл. О. Н. Садикова. – М. : Юридическая литература, 1984. – 464 с.

-
80. Багатомовний юридичний словник-довідник / І. О. Голубовська, В. М. Шовковий, О. М. Лефтерова та ін. – Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2012. – 543 с.
81. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування // Офіційний вісник України від 24.12.2019. – 2019. – № 99, [№ 25, 02.04.2019. – С. 111]. – С. 427. – Ст. 3339.
82. Баймуратов М. О. Офшорні зони у сучасному всесвіті: питання теорії і практики / М. О. Баймуратов, О. І. Зоріна. – Одеса : Фенікс, 2010. – 174 с.
83. Басай О. В. Принципи цивільного права України: теорія і практика : монографія / О. В. Басай. – Івано-Франківськ, 2013. – 428 с.
84. Беляневич О. А. Принцип свободи договору за Цивільним та Господарським кодексами України / О. А. Беляневич // Вісник Київського нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – 2004. – № 60/52. – С.63–69.
85. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посіб. / П. К. Бечко. Н. В. Лиса. – Київ : Центр навч. літ., 2009. – 288 с.
86. Беляєва А. П. Принцип свободи договору в правовому регулюванні зовнішньоекономічного контракту: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 // А. П. Беляєва. – Харків, 2005. – 194 с.
87. Бондаренко М. О. Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування / М. О. Бондаренко // Проблеми законності. – 2018. – Вип. 143. – С. 160–172.
88. Брагинский М. И. Договорное право. Книга первая: Общие положения / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. – Изд. 3-е, стереотип. – М. : Статут, 2001. – 848 с.
89. Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность (Очерк теории) / С. Н. Братусь. – М. : Норма, 2001. – 552 с.

90. Вакульчик О. М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення / О. М. Вакульчик, О. В. Рябич // Вісник Академії митної служби України. Сер. Економіка. – 2014. – № 1. – С. 10–16.
91. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами / гл. ред. Я. В. Соколов ; пер. с англ. – М. : Науч. Книга, 1996. – 640 с.
92. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – Київ : Ірпінь. ВТФ «Перун», 2007. – 354 с.
93. Верстова М. Е. Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей: дис. ... д-ра юрид. наук / М. Е. Верстова. – М., 2008. – 552 с.
94. Гавзе Ф. И. Договор по Гражданскому кодексу / Ф. И. Гавзе // Еженедельник советской юстиции. – 1923. – № 13. – С. 289.
95. Гетманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Р. В. Макарчук, Я. С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». – Київ: Юрінком Інтер, 2015. – 748 с.
96. Гетманцев Д. А. Очерки философии налога / Д.А. Гетманцев. – Харьков : Фолио, 2019. – 526 с.
97. Гетманцев Д. О. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики : наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Ю. А. Коваль, М. В. Нечай. – Київ : Юрінком Інтер, 2017. – 776 с.
98. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / А. В. Головач ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Харків, 2011. – 535 с.
99. Горєв В. О. Свобода договору як загальна засада цивільного законодавства України : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 // В. О. Горєв. – Харків, 2007. – 203 с.
100. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України від 02.05.2003. – 2003. – № 18. – Ст. 144.

-
101. Гражданское право : учебник : в 2 т. / отв. ред. проф. Е. А. Суханов. – Т. 2. – Полутом 1. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : БЕК, 2000. – 704 с.
 102. Гуменюк Д. Багатостороння конвенція МЛІ: дія інструменту щодо України / Д. Гуменюк. – Режим доступу : <https://blog.liga.net/user/dgumenyuk/article/bagatostoronnya-konventsiya-mli-diya-instrumentu-schodo-ukraini>
 103. Данюк М. М. Трансфертне ціноутворення / М. М. Данюк ; за заг. ред. М. М. Данюк. – Київ : ДП «СВЦ». – 2016. – 64 с.
 104. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А. В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
 105. Денисов С. А. Некоторые общие вопросы о порядке заключения договора / С. А. Денисов ; под ред. М. И. Брагинского // Актуальные проблемы гражданского права. – М. : Статут, 1998. – С. 229–275.
 106. Джеймс С. Экономика принципов, политики и практики налогообложения / С. Джеймс, Ч. Ноубс. – М., 2008. – 463 с.
 107. Дмитренко Е. С. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України / Е. С. Дмитренко // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 39–42.
 108. Доктрина ділової цілі. – Режим доступу : <https://taxlink.ua/ua/analytics/doc-doktrina-dilovoi-cili/doktrina-dilovoi-cili/full/>
 109. Економічна енциклопедія : в 3 т. – Т.1 / редкол. С. В. Мочерний та ін. – Київ : Академія, 2000. – 864 с.
 110. Ершов Ю. Л. Принцип свободы договора и его реализация в гражданском праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Ю. Л. Ершов. – Екатеринбург, 2001. – 170 с.
 111. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий) : учеб. пособие / С. В. Жестков. – М. : Акад. правовой ун-т, 2002. – 141 с.
 112. Жукова О. В. Трансфертне ціноутворення: український варіант / О. В. Жукова [та ін.]. – Київ : Юстініан, 2014. – 183 с.

113. Жукова О. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування / О. Жукова // Вісник. Офіційно про податки. – 2019. – № 5 (1005). – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlivoyi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkuвання>
114. Завальна Ж. Свобода договору: окремі теоретичні аспекти / Ж. Завальна // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 12. – С. 142–153.
115. Задорожня А. И. История института налогового регулирования трансфертного ценообразования / А. И. Задорожня // Петербургский юрист. – 2014. – № 13. – С. 146–165.
116. Зауваження Головного юридичного управління Верховної Ради України до проекту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення від 04.07.2013. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=46052
117. Зимин А. В. Налоговая ответственность российских организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А. В. Зимин. – СПб., 2002. – 187 с.
118. Зоріна О. І. Фінансово-правове (податкове) регулювання використання офшорів у господарській діяльності юридичних осіб : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. І. Зоріна ; Ін-т законодавства ВР України. – Київ, 2009. – 18 с.
119. Исам Насрі Аль Хінді. Контроль трансфертного ціноутворення в системі управління корпораціями: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Исам Насрі Аль Хінді ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2010. – 20 с.
120. Канашевский В. А. Правовой режим оффшорных компаний и трастов / В. А. Канашевский. – М. : Международ. Отношения, 2013. – 151 с.
121. Карнаух Т. М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні / Т. М. Карнаух //

- Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. – 2015. – Т. 168. – С. 120–124.
122. Карпенко І. В. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Карпенко ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2018. – 23 с.
123. Карпова В. Оптимізація податкових платежів / В. Карпова. – Харків : Фактор, 2012. – 208 с.
124. Касперович Ю. В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР / Ю. В. Касперович // Стратегічні пріоритети. – 2015. – № 3. – С. 86–96.
125. Коваль Л. В. Адміністративне право : курс лекцій : для студ. юрид. вузів та факультетів / Л. В. Коваль. – Київ : Вентурі, 1996. – 208 с.
126. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Кодекс від 07.12.1984 № 8073-Х // Відомості Верховної Ради УРСР від 18.12.1984. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.
127. Колпаков В. К. Адміністративно-правові відносини: поняття та види / В. К. Колпаков // Юридичний науковий електронний журнал. – 2013. – № 1. – С. 101–105.
128. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127): Конвенція від 25.01.1988 // Офіційний вісник України від 20.07.2009. – 2009. – № 52, № 100, 2008 – Ст. 3288, С. 213. – Ст. 1817, код акта 47160/2009.
129. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України від 23.07.1996. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
130. Конституція України : Офіційний текст : коментар законодавства України про права та свободи людини і громадянина : навч. посіб. / авт.-упоряд. М. І. Хавронюк. – Київ : Парламентське вид-во. 1999. – 544 с.
131. Король В. І. Модернізація податкового законодавства України щодо «контрольованих іноземних компаній» в контексті забезпечення публічних суспільних інтересів / В. І. Король // Приватне право і підприємництво : зб. наук. пр. – Вип. 19. – 2019. – Київ, 2019. – 182 с.

132. Косенкова А. Розвиток концепції бенефіціарного власника при імплементації плану BEPS в Україні / А. Косенкова // Підприємство, господарство і право: науково-практичний юридичний журнал. – 2019. – № 8. – С. 128–133.
133. Кочерин Е. А. Контроль как функция управления / Е. А. Кочерин. – М. : Знание, 1982. – 64 с.
134. Кошман А. (Не)контрольованість: тенденції судової практики з питань ТЦО (договори комісії). – Режим доступу : <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/nekontrolovanist-tendenciyi-sudovoyi-praktiki-z-pitan-tco-dogovori-komisiyi.html>.
135. Кравчук С. Й. Економічна злочинність в Україні / С. Й. Кравчук. – Київ : Кондор, 2009. – 282 с.
136. Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 № 2341-III // Відомості Верховної Ради України від 29.06.2001. – 2001. – № 25. – Ст. 131.
137. Крутий Ю. Что такое BEPS и его влияние на международный бизнес / Ю. Крутий. – Режим доступу : www.smartsolutions.ua/chto-takoe-beps-i-ego-vliyanie-na-mezhdunarodny-ij-biznes
138. Курінний Є. В. Предмет і об'єкт адміністративного права України : монографія / Є. В. Курінний. – Дніпропетровськ : Ліра ЛТД, 2004. – 340 с.
139. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, А. Н. Шевелева. – М. : Юристь, 2001. – 490 с.
140. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин ; под ред. И. И. Кучерова. – М., 2001. – 256 с.
141. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко ; Нац. юридична академія України ім. Я. Мудрого, Ін-т держ. будівництва та місцевого самоврядування АПН України. – Київ : Правова єдність, 2009. – 460 с.
142. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М. П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2. – С. 26–29.

143. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
144. Ларіонов М. О. Тенденції судової практики в спорах щодо трансфертного ціноутворення в Україні / М. О. Ларіонов // Право та державне управління. – № 1 (30). – Том 1. – 2018. – С. 139–144.
145. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Р. М. Лещенко ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2015. – 22 с.
146. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Р. М. Лещенко ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2015. – 201 с.
147. Лещенко Р. М. Фінансово-правове регулювання офшорних механізмів : монографія / Р. М. Лещенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2018. – 316 с.
148. Лист Міндоходів України від 29.07.2013 № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 (щодо розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян при застосуванні штрафних санкцій, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення). – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62866.html>
149. Лист Міністерства закордонних справ України від 14.08.2019 № 72/14-612/1-2056. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2056321-19#n5>
150. Лисюкова Е. А. Пределы свободы договора в Гражданском кодексе Российской Федерации и Принципах международных коммерческих договоров / Е. А. Лисюкова // Актуальные проблемы гражданского права. – 2002. – Вып. 4. – С. 285–305.
151. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1977. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001
152. Лукашов О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашов. – Харків : Право, 2010 – 301 с.

153. Луць А. В. Свобода договору в цивільному праві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / А. В. Луць. – Львів , 2001. – 182 с.
154. Луць А. В. Свобода договору за проектом нового Цивільного кодексу України / А. В. Луць // Вісник Вищого арбітражного суду України. – 2000. – № 3. – С. 212–217.
155. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М., 2011. – 591 с.
156. Макаренко А. П. Рациональное оподаткування та його принципи в ринковій економіці / А. П. Макаренко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2. – Т. 1. – С. 329–336.
157. Макаренко М. І. Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках: монографія / М. І. Макаренко, Т. Г. Савченко. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – 238 с.
158. Макеєва О. BEPS і Україна: є представництво – плати податки. – Режим доступу : <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/beps-i-ukrayina-ye-predstavnytstvo-platy-podatky/>
159. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид наук : 12.00.07 / В. Б. Марченко ; Нац. ун-т Державної податкової служби України. – Ірпінь, 2009. – 212 с.
160. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М. О. Мацелик ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 19 с.
161. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / В. М. Мельник. – Київ, 2007. – 444 с.
162. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40–43.
163. Мельник П. В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарантул, З. С. Варналій. – Київ : Знання, 2008. – 675 с.

-
164. Мельник Ю. О. Правове регулювання податкового планування міжнародних корпорацій: дис. ... д-ра філософ. : 081 – Право / Ю. О. Мельник ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – Київ, 2019. – 243 с.
165. Мельниченко Р. Адміністративно-правове регулювання трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2017. – № 3. – С. 99–112.
166. Мельниченко Р. Впровадження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні / Р. Мельниченко ; редкол. : І. С. Гриценко (голова), І. С. Сахарук (відп. ред.) та ін. // Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (20 травня 2016 року). – В 3 т. – Т. 2. – Київ, 2016. – 355 с. – С. 286–288.
167. Мельниченко Р. Глобальні тренди та Україна: АнтиBEPS, MLI, KIK, CRS // Юридична газета. – 2019. – № 48 (702). – Режим доступу : <http://jur-gazeta.com/publications/practice/inshe/globalni-trendi-ta-ukrayina-antibeps-mli-kik-crs.html>
168. Мельниченко Р. Державний примус у сфері трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2017. – № 5. – С. 162–177.
169. Мельниченко Р. Індикатори розмивання податкової бази за допомогою трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко ; редкол. : І. С. Гриценко (голова), І. С. Сахарук (відп. ред.) та ін. // Актуальні питання державотворення в Україні: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (19 травня 2017 року). – В 2 т. – Т. 1. – Київ, 2017. – 414 с. – С. 166–167.
170. Мельниченко Р. Механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення / Р. Мельниченко ; відп. ред. А. А. Мазаракі // Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» (економіка, фінанси і право): матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 17 травня 2016 року) – Київ, 2016. – 1084 с. – С. 655–657.
171. Мельниченко Р. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні як об'єкт адміністративно-правового регулювання / Р. Мельниченко // Вісник

- Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Юридичні науки. – Вип. 2 (103). – 2016. – С. 80–87.
172. Мельниченко Р. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні / Р. Мельниченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2019. – № 5. – С. 63–79.
173. Мельниченко Р. Поняття, сутність і призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні / Р. Мельниченко // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Юридичні науки. – 2017. – Вип. 1 (104). – С. 92–98.
174. Мельниченко Р. Трансфертне ціноутворення в Україні: огляд ключових спорів 2017–2018 рр. / Р. Мельниченко // Юридична Газета. – № 43–44 (645–646). – 2018. – Режим доступу : <http://jur-gazeta.com/publications/practice/mitne-pravo/tcu-oglyad-klyuchovih-sporiv-20172018-rr.html>
175. Мельниченко Р. Форми та методи податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні / Р. Мельниченко // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Юридичні науки. – 2017. – Вип. 3 (105). – С. 54–64.
176. Мельниченко Р. В. Адміністративно-правові засади податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Р. В. Мельниченко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – Київ, 2018. – 227 с.
177. Мельниченко Р. В. Механізм трансфертного ціноутворення / Р. В. Мельниченко // Приватне право України і європейська інтеграція: тенденції та перспективи. Матеріали VI Міжнародного цивілістичного форуму (14–15 квітня 2016 року). – Київ, 2016. – 280 с. – С. 174–176.
178. Мельниченко Р. В. Моніторинг цін у контрольованих операціях / Р. В. Мельниченко ; відп. ред. А. А. Мазаракі // Сервісна економіка в умовах глобальної конкуренції: правовий та інституційний виміри: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (15–16 листопада 2017 року). – Київ, 2017. – 508 с. – С. 95–98.
179. Мельниченко Р. В. Призначення податкового контролю трансфертного ціноутворення / Р. В. Мельниченко //

- Eurasian Academic Research Journal 2016. – No 2 (02). – Yerevan, 2016. – С. 134–138.
180. Методологія в праві : монографія / [І. Безклубий, І. Гриценко, М. Козюбра та ін.] ; за заг. ред. І. Безклубого. – Київ : Грамота, 2017. – 658 с.
181. Мироненко І. С. Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України : дис. ... канд. юрид наук : 12.00.07 / І. С. Мироненко ; Львів. ун-т бізнесу та права ; Нац. авіаційний ун-т. – Львів, 2017. – 242 с.
182. Мізіна І. В. Правові аспекти застосування пені та штрафу в податковому законодавстві / І. В. Мізіна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція. – 2014. – № 11. – Т. 1. – С. 168–170.
183. Мілаш В. Принцип свободи договору: необхідні межі при укладенні та реалізації підприємницького комерційного договору / В. Мілаш // Право України. – 2005. – № 6. – С. 50–54.
184. Мільх Ф. Принцип свободи укладання контрактів у підприємницькій діяльності / Ф. Мільх // Українське право. – 1997. – № 3. – С. 82–84.
185. Міністерство фінансів вітає ратифікацію Угоди FATCA. – Режим доступу : https://www.mof.gov.ua/uk/news/ministerstvo_finansiv_vitaie_ratifikatsiiu_ugodi_fatca-1861
186. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS // Урядовий портал. – Режим доступу : http://old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=249982923&cat_id=250388982
187. Мішин М. Визначення зіставності умов операцій при проведенні порівняльного аналізу для цілей трансфертного ціноутворення / М. Мішин // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 46. – С. 44–55.
188. Мішин М. Контрольовані операції: особливості проведення перевірок / М. Мішин // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 19 (травень). – С. 28–33.
189. Мішин М. Попереднє узгодження цін у контрольованих операціях / М. Мішин // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2015. – № 31. – С.16–19.

190. Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 23–26.
191. Мудрак Н. О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР / Н. О. Мудрак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – Вип. 25. – Ч. 2. – 2019. – С. 5–11.
192. Мудрак Н. О. Проблеми реформування фіскально-податкової системи України у контексті деофшоризації / Н. О. Мудрак // Вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки. – № 36 (2019). – С. 20–26.
193. Мусієнко О. І. Міжнародне корпоративне податкове планування в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю компаній : дис. ... канд. екон. наук: 08.02.03 / О. І. Мусієнко ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2005. – 214 с.
194. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалиной. – М. : Юрайт-Издат, 2006. – 204 с.
195. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб 22 липня 2010 року. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
196. Неделин Р. Г. Государственное администрирование в сфере налогообложения в Российской Федерации : автореф. на соискание учен. степени дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Р. Г. Неделин ; Моск. гуманитар. ун-т. – М., 2010. – 24 с.
197. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 288 с.
198. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина ; С.-Петербур. гос. ун-т., Юрид. фак. – СПб. и др. : Питер, 2002. – 160 с.

-
-
199. Огляд Верховного Суду рішень Європейського суду з прав людини за період з 02.03.2020 по 06.03.2020 // Бюлетень 2020/9. – Режим доступу : https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Ogliad_ESPL_9.pdf
200. Олійник Н. Р. Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні / Н. Р. Олійник // Облік і фінанси. – № 1 (67). – 2015. – С. 88–93.
201. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин / Н. Ю. Онищук ; редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.] // Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія» : зб. наук. пр. – Одеса : Юрид. л-ра, 2012. – Т. 12. – С. 121–129.
202. Онищук Н. Ю. Відповідальність за порушення податкового законодавства / Н. Ю. Онищук // Фінансове право. – 2012. – № 2 (20). – С. 27–30.
203. Онищук Н. Ю. Принципи податкової відповідальності / Н. Ю. Онищук // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 505–510.
204. Осакке К. Свобода договора в англо-американском праве: понятие, сущность и ограничения // Журнал российского права. – 2006. – № 8. – С. 128–135.
205. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М. О. Перепилиця ; Нац. юрид. академія України ім. Я. Мудрого. – Харків, 2001. – 184 с.
206. Перов А. В. Налоги и международные соглашения России / А. В. Перов. – М. : Юристь, 2000. – 518 с.
207. Платники податків подали 2,7 тис. звітів про контрольовані операції / Офіційний портал Державної фіскальної служби України Газета. – Режим доступу : <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-332750.html>.
208. Податковий кодекс України : Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011. – 2011. – №13, [№ 13–17]. – С. 556. – Ст. 112.

209. Податковий контроль в Україні. – Т. 2. Контрольно-перевірочний процес : монографія / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, О. Б. Осідач. – Львів : Простір-М, 2007. – 420 с.
210. Податкове право України : кредитно-модульний курс : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.] ; за ред Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка. – Київ : Правова єдність, 2009. – 485 с.
211. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права / И. А. Покровский ; Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова. – М. : Статут, 1998. – 353 с.
212. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Мінфін України ; Наказ, Порядок від 14.08.2015 № 706 // Офіційний вісник України від 06.10.2015. – 2015. – № 77. – С. 119. – Ст. 2562.
213. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/
214. Пояснювальна записка до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань) від 25.05.2017 № 6503. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61889.
215. Пояснювальна записка до проекту Закону про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення від 25.09.2019 № 2179. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66949.
216. Предборський В. А. Детінізація економіки в контексті трансформаційних процесів. Питання теорії та методології : монографія / В. А. Предборський. – Київ : Кондор, 2005. – 613 с.

217. Пришва Н. Ю. Правові засади здійснення контролю за сплатою обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва // Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2003. – Вип. 52–53. – С. 108–111.
218. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості ВРУ від 08.10.1999. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
219. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон від 07.12.2017 № 2245-VIII // Офіційний вісник України від 12.01.2018. – 2018. – № 4. – С. 34. – Ст. 152, код акта 88657/2018.
220. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон від 23.11.2018 № 2628-VIII // Відомості Верховної Ради України від 12.12.2018. – 2018. – № 49. – С. 5. – Ст. 399.
221. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення трансфертного ціноутворення : Закон від 13.05.2014 № 1260-VII // Відомості Верховної Ради України від 04.07.2014. – 2014. – № 27. – С. 2221. – Ст. 913.
222. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон від 16.01.2020 № 466-IX // Офіційний вісник України від 09.06.2020. – 2020. – № 44. – С. 5. – Ст. 1411, код акта 99303/2020.
223. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон від 21.12.2016 № 1797-VIII // Офіційний вісник України від 13.01.2017. – 2017. – № 4. – С. 78. – Ст. 106, код акта 84480/2017.
224. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон від 04.07.2013 № 408-VII // Відомості Верховної Ради України від 23.05.2014. – 2014. – № 20–21. – С. 1596. – Ст. 714.

225. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон від 15.07.2015 № 609-VIII // Відомості Верховної Ради України від 09.10.2015. – 2015. – № 40–41. – С. 2033. – Ст. 380.
226. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон від 28.12.2014 № 72-VIII // Відомості Верховної Ради України від 06.03.2015. – 2015. – № 10. – С. 555. – Ст. 56.
227. Про внесення змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств : Мінфін України ; Наказ, Декларація, Форма від 28.04.2017 № 467 // Офіційний вісник України від 09.06.2017. – 2017. – № 45. – С. 123. – Ст. 1407.
228. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : Верховний Суд ; Постанова від 08.10.2004 № 15. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>
229. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон від 14.10.2014 № 1702-VII // Офіційний вісник України від 18.11.2014. – 2014. – № 90. – С. 7. – Ст. 2576, код акта 74627/2014.
230. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон від 06.12.2019 № 361-IX // Офіційний вісник України від 17.01.2020. – 2020. – № 4. – Т. 2. – С. 265. – Ст. 189, код акта 97532/2020.
231. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 : Кабінет Міністрів України ; Постанова,

- Перелік від 27.12.2017 № 1045 // Офіційний вісник України від 09.01.2018. – 2018. – № 3. – С. 75. – Ст. 129.
232. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Перелік від 04.07.2017 № 480 // Офіційний вісник України від 28.07.2017. – 2017. – № 59. – С. 44. – Ст. 1779.
233. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Перелік від 08.09.2016 № 616 // Офіційний вісник України від 23.09.2016. – 2016. – № 73. – С. 133. – Ст. 2464.
234. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Положення від 20.08.2014 № 375 // Офіційний вісник України від 05.09.2014. – 2014. – № 69. – С. 70. – Ст. 1936.
235. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 // Офіційний вісник України від 05.04.2019. – 2019. – № 26. – С. 10. – Ст. 900, код акта 93889/2019.
236. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Порядок від 29.03.2017 №191 // Офіційний вісник України від 11.04.2017. – 2017. – № 29. – С. 44. – Ст. 851.
237. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей

- трансфертного ціноутворення : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Порядок від 17.07.2015 № 504 // Офіційний вісник України від 04.08.2015. – 2015. – № 59. – С. 42. – Ст. 1941.
238. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Мінфін України ; Наказ, Порядок від 14.08.2015 № 706 // Офіційний вісник України від 06.10.2015. – 2015. – № 77. – С. 114. – С. 2562.
239. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» : Мінфін України ; Наказ, Порядок від 10.03.2016 № 344 // Офіційний вісник України від 10.05.2016. – 2016. – № 34. – С. 103. – Ст. 1344.
240. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Кабінет Міністрів України ; Постанова, Порядок від 04.06.2015 № 381 // Офіційний вісник України від 19.06.2015. – 2015. – № 46. – С. 174. – Ст. 1496.
241. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р // Урядовий кур'єр від 11.05.2017. – № 85.
242. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення : Мінфін України ; Наказ від 13.07.2017 № 629 // Офіційний вісник України від 08.09.2017. – 2017. – № 70. – С. 503. – Ст. 2140.
243. Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту : Наказ від 04.04.2018 № 405 // Офіційний вісник України від 25.05.2018. – 2018. – № 40. – С. 78. – Ст. 1414, код акта 90191/2018.

244. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Мінфін України; Наказ від 18.01.2016 № 8 // Офіційний вісник України від 04.03.2016. – 2016. – № 16. – С. 369. – Ст. 665.
245. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон : Указ Президента України від 28.04.2016 № 180/2016 // Офіційний вісник Президента України від 28.04.2016. – 2016. – № 12. – С. 3. – Ст. 293.
246. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон від 16.04.1991 № 959-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР від 16.07.1991. – 1991. – № 29. – Ст. 377.
247. 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» (ФАТСА) : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 № 812-р // Урядовий кур'єр від 17.11.2016. – № 216.
248. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування // Відомості Верховної Ради України від 22.03.2019. – 2019. – № 12. – С. 5. – Ст. 64.
249. Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Закон від 17.12.2008 // Офіційний вісник України від 12.01.2009. – 2008. – № 100. – С. 14. – Ст. 3288, код акта 45321/2008.
250. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (ФАТСА) : Закон від 29.10.2019 № 229-ІХ // Відомості Верховної Ради України від 13.12.2019. – 2019. – № 50. – С. 59. – Ст. 360.

251. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. Є. Сушкова та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – 108 с.
252. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 // Офіційний вісник України від 25.01.2019. – 2019. – № 7. – С. 49. – Ст. 208, код акта 93060/2019.
253. Про утворення Державної фіскальної служби : постанова; Кабінет Міністрів України від 21.05.2014 № 160 // Офіційний вісник України від 17.06.2014. – 2014. – № 46. – С. 15. – Ст. 1213.
254. Про ціни і ціноутворення : Закон від 21.06.2012 № 5007-VI // Відомості Верховної Ради України від 17.05.2013. – 2013. – № 19–20. – С. 1112. – Ст. 190.
255. Проект Закону від 30.08.2019 № 1210 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. – Режим доступу : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520
256. Проект Закону про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (ФАТСА) від 09.09.2019 № 2102. – Режим доступу : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66760
257. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань) від 25.05.2017 № 6503. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61889.
258. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення

- виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) від 09.09.2019 № 2103. – Режим доступу : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66763
259. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) : Рекомендації Міністерства фінансів України від 16.05.2017. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17026.html
260. Реун А. Як виграти спір з трансфертного ціноутворення по суті? / А. Реун. – Режим доступу : <http://blog.liga.net/user/areun/article/29800>.
261. Рибницький Г. В. Спеціальне адміністративне управління підприємницькою діяльністю, що здійснює Державна фіскальна служба України / Г. В. Рибницький // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Право. – 2014. – Вип. 29 (2.3). – С. 181–184.
262. Рибницький Г. В. Суб'єкти спеціального адміністративного управління підприємницькою діяльністю в галузі економічної безпеки / Г. В. Рибницький // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 3–2. – Т. 1. – С. 176–179.
263. Риловников Д. Відчуження корпоративних прав та акцій нерезидентом: оподатковувати чи ні? / Д. Риловников, А. Фалендиш. – Режим доступу : https://jurliga.ligazakon.net/ua/analytics/189366_vdchuzhennya-korporativnikh-prav-ta-aktsy-nerезидентом-opodatkovuvati-chi-n
264. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) : Рішення від 30.05.2001 № 7-рп/2001 // Офіційний вісник України від 29.06.2001. – 2001. – № 24. – С. 57. – Ст. 1076.

265. Ровинський Ю. Поняття та види відповідальності за порушення фінансового законодавства / Ю. Ровинський // Право України. – 2010. – № 11. – С. 147–153.
266. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю органами Державної податкової служби України / Л. А. Савченко, Л. М. Касьяненко ; Державна податкова адміністрація України, Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. – 228 с.
267. Самуэльсон П. О чем думают экономисты: Беседы с нобелевскими лауреатами / П. Самуэльсон ; под ред. П. Самуэльсона и У. Барнетта ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2019. – 490 с.
268. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. О. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
269. Сидоренко Д. Тест основної мети: до чого готуватись бізнесу? / Д. Сидоренко // Юридична газета. – Режим доступу : <http://yur-gazeta.com/golovna/test-osnovnoyi-meti-do-chogo-gotuvatis-biznesu-.html>
270. Словарь русского языка / С. И. Ожегов ; под общ. ред. Л. И. Скворцова. – М. : ОНИКС 21 век ; Мир и образование, 2005. – 726 с.
271. Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере управления (проблемы надведомственного контроля) / М. С. Студеникина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 159 с.
272. Судові справи з ТЦУ: дорого як для бізнесу, так і для держави // Юридична газета. – Режим доступу : <http://yur-gazeta.com/golovna/sudovi-spravi-z-tcu-dorogo-yak-dlya-biznesu-tak-i-dlya-derzhavi.html>.
273. Танага А. Н. Принцип свободы договора в гражданском праве России : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / А. Н. Танага. – Краснодар, 2001. – 226 с.
274. Тельгарин Р. О свободе заключения гражданско-правовых договоров в сфере предпринимательства / Р. Тельгарин // Российская юстиция. – 1997. – № 10. – С. 13–15.

-
275. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / В. І. Теремецький ; Харк. нац. ун-т внутрішніх справ. – Харків : ХНУВС, 2012. – 33 с.
276. Тищук Т. Щодо протидії прихованому відпливу капіталу з України через контрольовані іноземні компанії. Аналітична записка / Т. Тищук. – Режим доступу : <http://old2.niss.gov.ua/articles/843/>
277. Ткачик Ф. П. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу податкових консультантів / Ф. П. Ткачик // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Вип. 15. – Ч. 3. – 2015. – С. 148–151.
278. Трипольська М. І. Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства / М. І. Трипольська // Право та державне управління. – 2014. – № 1–2 (14–15). – С. 73–77.
279. Трифонова О. Трансфертне ціноутворення й оптимізація оподаткування / О. Трифонова, О. Кадькаленко // Податкова правда. – 2013. – № 7. – С. 56–57.
280. Трубецкой Е. Н. Лекции по энциклопедии права / Е. Н. Трубецкой. – М. : Т-во Типография А. И. Мамонтова, 1917. – 227 с.
281. Тунник И. Ю. Оффшоры: пособие по увеличению прибыли / И. Ю. Тунник, В. А. Поляков. – СПб. : Питер, 2008. – 233 с.
282. ТЦУ: ДФС нагадала про основні зміни // Вісник. Офіційно про податки. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100011315-ttsu-dfs-nagadala-pro-osnovni-zmini>
283. Удачина І. М. Офшорний сектор світової економіки. Короткий опис / І. М. Удачина, В. А. Новицький, Н. М. Борейко ; Національний ун-т держ. податк. Служби України. – Ірпінь, 2011. – 149 с.
284. Уманців Ю. М. Офшорне підприємництво у сучасній економіці : монографія / Ю. М. Уманців, Ю. А. Швед. – Київ : Атіка, 2004. – 144 с.

285. Фитуни Л. Л. Теневої оборот и «бегство капитала» / Л. Л. Фитуни. – М. : Вост. лит РАН, 2003. – 262 с.
286. Фінансово-правова відповідальність у сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / А. Й. Іванський ; Одес. нац. юрид. акад. – Одеса, 2009. – 43 с.
287. Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Т. Н. Хабеев. – М., 2005. – 188 с.
288. Хаменушко И. В. О правовой природе финансовых санкций / И. В. Хаменушко // Юридический мир. – 1997. – № 1. – С. 46–50.
289. Ханик-Посполітак Р. Деякі питання загальної теорії договору / Р. Ханик-Посполітак // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 12. – С. 23–25.
290. Харитоновна О. І. Адміністративно-правові відносини: концептуальні засади та правова природа: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. І. Харитоновна ; Одеськ. нац. юрид. акад. – Одеса, 2004. – 36 с.
291. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко ; за заг. ред. В. П. Хомутенка. – Одеса : Атлант, 2015. – 314 с.
292. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть / А. И. Худяков. – Алма-Аты : Каршы – карашат, 1995. – 540 с.
293. Чельшев М. Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Чельшев. – Саратов, 1998. – 22 с.
294. Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування / О. І. Черевко // Економіка і регіон. – 2014. – № 2. – С. 91–96.
295. Черевко О. І. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах

- вітчизняної економіки / О. М. Десятнюк, О. І. Черевко // Український журнал «Економіст», 2015. – № 1. – С. 45–48.
296. Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення в податковій системі України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / О. І. Черевко ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2017. – 20 с.
297. Чукурна О. П. Трансформація концепції ціноутворення в умовах глобалізації економіки / О. П. Чукурна // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – 2015. – № 12. – С. 395–401.
298. Шергин А. П. Проблемы административно-деликтного права / А. П. Шергин // Государство и право. – 1994. – № 8–9. – С. 52–65.
299. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.) / Г. Ф. Шершеневич ; авт. вступ. ст. Е. А. Суханов. – М. : СПАРК, 1995. – 556 с.
300. Шинкаренко І. Перша судова практика в спорах щодо трансфертного ціноутворення. Висновки для бізнесу / І. Шинкаренко // Україна Бізнес Ревю. – № 29–30 (1410–1411). – 24 липня 2017 року. – С. 9.
301. Штангрет А. М. Трансфертне ціноутворення як один із механізмів функціонування транснаціональних корпорацій / А. М. Штангрет, С. Г. Мартинюк, Л. Є. Сухомлин // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2013. – № 3. – С. 22–27.
302. Штангрет А. М. Трансфертне ціноутворення: світовий і вітчизняний досвід застосування / А. М. Штангрет, С. Г. Мартинюк, А. В. Шанигін // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2013. – № 4. – С. 3–8.
303. Юрчишин В. Глобалізація – тимчасовий феномен чи довгострокова реальність? / В. Юрчишин // Вісник Української академії державного Управління при президенті України. – 2001. – № 3. – С. 91–97.

Наукове видання

МЕЛЬНИЧЕНКО Руслан Володимирович

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ
ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ:
ПРАВОВІ ЗАСАДИ**

Монографія

Редактор Л. В. Білокопитова
Дизайн обкладинки Г. В. Поліщук
Комп'ютерне верстання Г. В. Поліщук

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 17,77. Тираж 300 пр. Зам. 42.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.2013 р.