

УДК 336.227.2.025

JEL h25; h26

DOI 10.33244/2617-5932.7.2021.61-73

В. В. Кругляк,
начальник відділу перевірок
трансфертного ціноутворення
Управління трансфертного
ціноутворення,
Департамент податкового
аудиту ДПС України,
м. Київ, Україна
e-mail: vkrugliak@gmail.com
ORCID ID 0000-0002-2763-8587;

Є. А. Курілов,
головний державний
ревізор-інспектор відділу моніторингу
контрольованих операцій Управління
трансфертного ціноутворення,
Департамент податкового
аудиту ДПС України,
м. Київ, Україна
e-mail: gekakur@ukr.net
ORCID ID 0000-0001-9301-6981

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ МОНІТОРИНГУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК СКЛАДОВОЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПРАВИЛ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано вітчизняні нормативно-правові акти щодо моніторингу контрольованих операцій як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення в Україні. Визначено головні цілі моніторингу контрольованих операцій. Зроблено огляд типів джерел інформації, які використовуються під час моніторингу контрольованих операцій. Окреслено його основні складові та особливості розвитку цього виду податкового контролю як інструментарію, що забезпечить справедливий та дієвий контроль за формуванням об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств за контрольованими операціями.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податковий контроль, податок на прибуток підприємств, контрольовані операції, моніторинг контрольованих операцій.

В. В. Кругляк, Е. А. Курилов. Основные положения мониторинга контролируемых операций как составляющей налогового контроля за соблюдением правил трансфертного ценообразования в Украине

В статье осуществлен анализ отечественных законодательных и нормативно-правовых актов, касающихся мониторинга контролируемых операций как составляющей налогового контроля за соблюдением правил трансфертного ценообразования в Украине. Определены главные цели мониторинга контролируемых операций. Сделан обзор типов источников информации, используемых в ходе осуществления мониторинга контролируемых операций. Определены основные его составляющие и особенности эволюции данного вида налогового контроля как инструментария, который обеспечит справедливый и действенный контроль за формированием объекта налогообложения налогом на прибыль предприятий, осуществляющих контролируемые операции.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налоговый контроль, налог на прибыль предприятий, контролируемые операции, мониторинг контролируемых операций.

Метою статті є аналіз вітчизняних нормативно-правових актів щодо моніторингу контрольованих операцій (далі – КО) як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ), визначення його основних цілей, складових, огляд особливостей його розвитку.

Постановка проблеми. Ураховуючи суттєві зміни, внесені до Податкового кодексу України (далі – Кодекс) протягом 2020 року щодо складових організації контролю за ТЦ, особливої ваги набувають складові моніторингу КО як інструментарію виявлення ризиків та визначення методологічних підходів для формування доказової бази. Кожна держава стикається з потребою у забезпеченні формування бази оподаткування, яка буде відповідати об'єктивним фактам діяльності суб'єктів господарювання, зокрема у зовнішньоекономічній діяльності. І важливим елементом такого формування є наявність можливостей у держави визначати інструментарій, який забезпечить справедливий та дієвий контроль за формуванням об'єкта оподаткування, що їй належить, з огляду на економічну сутність та фактичні складові проведених платниками податків операцій.

На сьогодні, з одного боку, наявні законодавчі норми, які дозволяють контролювати та виявляти ризики ТЦ, з іншого, – залишаються невирішеними питання практичної реалізації окремих складових цього інструментарію. Забезпечення повноцінного використання всіх інформаційних – як внутрішніх, так і міжнародних – джерел дасть змогу об'єктивно визначати місце українського суб'єкта господарювання, зокрема члена міжнародної групи компаній, у формуванні прибутків з джерелом їхнього походження з України.

Ураховуючи вагомість обсягів задекларованих суб'єктами господарювання КО (15,3 трлн грн – протягом 2013–2019 років [1]), а також той факт, що зазначені операції охоплюють найбільші за сумою надходжень галузеві напрями функціонування економіки України, питання дієвості механізму моніторингу КО набуває особливої актуальності.

Отже, завдання цієї статті полягає у дослідженні фактичної системи та складових державного контролю за визначенням ризиків трансфертного ціноутворення та розробки рекомендації щодо підвищення рівня її функціонування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового контролю за ТЦ досліджували такі вітчизняні й зарубіжні науковці та експерти, як: А. В. Валєєва [2], Р. В. Джохана, Д. де Кароліза, В. І. Коротун [3], М. О. Ларіонов [4], І. С. Луценко [5],

М. Маркхема, М. О. Мішин [6], К. А. Нелесов, В. В. Пухальський [7], Л. В. Товкун [8], Дж. Озборн та ін. Предметом досліджень українських вчених переважно були інституційні засади контролю за трансфертним ціноутворенням та основні напрями його розвитку у контексті міжнародних ініціатив щодо виконання Плану BEPS [3; 7], розкриття вітчизняної специфіки перевірок КО та її порівняння зі світовими стандартами [4; 6; 8], аналіз законодавчих змін щодо контролю за ТЦ в Україні [5].

Це дослідження є актуальним, зважаючи на відносну новизну моніторингу КО як складової податкового контролю за дотриманням правил ТЦ в Україні, відсутність однакості у поглядах науковців та експертів щодо нього та брак наукових праць, які з позиції системного підходу розкрили б цей напрям контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правила ТЦ у податковому законодавстві України впроваджені в Україні з вересня 2013 р. згідно із Законом України від 04.07.2013 № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [9]. Першим повним звітним (податковим) періодом для вказаних правил став 2014 рік, з якого фактично розпочалося у 2015 році здійснення моніторингу КО. Наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 03.09.2015 за № 1055/27500 та який набрав чинності з 06.10.2015, затверджено Порядок проведення моніторингу КО та Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ (далі – Порядок № 706) [10]. (З огляду на зміни та доповнення, внесені у Кодекс, до вказаних порядків наказами Міністерства фінансів України від 28.04.2017 № 470 [11] та від 17.03.2021 № 158 [12] також були внесені відповідні зміни та доповнення.) Однак лише з 1 січня 2017 року Законом України від 21.12.2016 № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [13] стаття 62 «Способи здійснення податкового контролю» Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI [14] була доповнена положеннями щодо моніторингу КО та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Кодексу. До цього у вітчизняних правилах ТЦ моніторинг КО як складова податкового контролю за дотриманням відповідною категорією платників податків встановлених правил був зазначений лише окремо у пп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 Кодексу. У чинній редакції вказаного підпункту йдеться про те, що податковий контроль за встановленням відповідності умов КО принципу «втягнутої руки» здійснюється за допомогою моніторингу КО, опитування з питань ТЦ, проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки».

Основні цілі проведення моніторингу КО. Порядок № 706 визначає напрями та особливості здійснення моніторингу КО.

Основними цілями моніторингу КО як складової податкового контролю за ТЦ є такі: 1) встановлення відповідності умов КО принципу «втягнутої руки»; 2) виявлення потенційних ризиків ТЦ; 3) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємства; 4) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про КО; 5) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання документації з ТЦ і повідомлень про участь у міжнародній групі компаній (трирівневої документації з ТЦ, беручи до уваги оновлені положення п. 39.4 ст. 39 Кодексу та нові положення пункту 53 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, які були внесені до Кодексу Законом України від 16.01.2020 № 466-IX «Про

внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (опубліковано 22.05.2020) [15].

Моніторинг КО здійснюється за допомогою аналізу:

- звітів, документації, майстер-файлу, повідомлень, звітів у розрізі країн, додаткової інформації та/або обґрунтувань, наданих платниками податків на запити ДПС, поданих платником податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 Кодексу;
- податкової інформації, отриманої відповідно до ст. 73 Кодексу;
- будь-яких інформаційних джерел, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб [п. 3 розділу I Порядку № 706 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158)].

Отже, шляхами здійснення моніторингу КО є спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами, аналіз інформації про здійснені КО та показники діяльності міжнародної групи компаній (звіти про КО, декларації з податку на прибуток підприємств, зокрема додатки ТЦ, РІ та ЦП до таких декларацій, документація з ТЦ (трирівнева документація з ТЦ після практичного запровадження всіх її рівнів на доповнення до діючого сьогодні першого рівня – так званого локального файлу), отриманої від платника податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 Кодексу, та інформації, отриманої за спеціальними письмовими запитами від компетентних органів іноземних країн, та аналіз відомостей інформаційних джерел, що містять інформацію про господарську діяльність платників податків, необхідну для встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки».

Таблиця 1

Перелік основних нормативно-правових актів, які використовуються при здійсненні моніторингу КО

№ з/п	Назва нормативно-правового акта	Норма Податкового кодексу України – підстава для прийняття НПА
1	2	3
1.	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1232 «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок» (зі змінами і доповненнями, внесеними постановами КМУ від 22.07.2015 № 526, від 29.03.2017 № 193, від 04.04.2018 № 240)	Пункт 73.5 статті 73 Кодексу
2.	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1245 «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом» (зі змінами і доповненнями, внесеними постановами КМУ від 28.09.2011 № 1007, від 29.01.2020 № 61)	Пункт 73.3 статті 73 Кодексу
3.	Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2012 № 1247 «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн» (зарєстрований у Міністерстві юстиції України 25.12.2012 за № 2171/22483)	Статті 72–74 Кодексу
4.	Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення» (зарєстрований у Міністерстві юстиції України 03.09.2015 за № 1055/27500) (зі змінами і доповненнями, внесеними наказами МФУ від 28.04.2017 № 470 та від 17.03.2021 № 158). 11.06.2021 набрали чинності нові редакції порядків	Абзац третій підпункту 39.5.1.1 підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 Кодексу (та підпункт 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 Кодексу у цілому)

Продовження таблиці 1

1	2	3
5.	<p>Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 11.11.2015 за № 1415/27860) (зі змінами і доповненнями, внесеними наказами МФУ від 08.07.2016 № 585, 28.04.2017 № 467, 19.10.2018 № 842, 14.11.2019 № 481, 29.10.2020 № 649).</p> <p><i>Указаною формою Податкової декларації з податку на прибуток підприємств в її окремих показниках та в окремих додатках до неї (ТЦ, РІ, ЦП) встановлена потреба у відображенні у певних випадках змін у показниках, що стосуються ТЦ.</i></p> <p><i>Також наказом МФУ від 14.11.2019 № 481 у Додатку до декларації ВП встановлена вимога щодо подання платником форм фінансової звітності за звітний (податковий) період, що уточнюється, зокрема: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності) тощо.</i></p> <p><i>Указаним наказом визнано такими, що втратили чинність, попередні накази Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 20.01.2014 за № 103/24880) від 06.02.2014 № 121 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток банку» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 14.02.2014 за № 296/25073)</i></p>	Пункт 46.5 статті 46 Кодексу
6.	<p>Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 04.02.2016 за № 187/28317) із змінами і доповненнями, внесеними наказами МФУ від 28.04.2017 № 468, від 10.06.2019 № 242 та від 31.12.2020 № 841 (останнім – форма та Порядок викладені у новій редакції).</p> <p><i>Цим наказом визнано таким, що втратив чинність, наказ Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 № 669 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 24.12.2013 за № 2190/24722).</i></p> <p>Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 841 «Про внесення змін до форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (зарєєстрований в Міністерстві юстиції України 09.03.2021 за № 302/35924).</p> <p>19.03.2021 – дата набрання чинності (з дня офіційного опублікування)</p>	Підпункт 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Кодексу
7.	<p>Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 299 «Про затвердження форми запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 17.03.2017 за № 370/30238) (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 08.12.2020 № 746).</p> <p><i>Наказ МФУ від 08.12.2020 № 746 «Про внесення змін до форми запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 01.02.2021 за № 125/35747)</i></p> <p>23.02.2021 – дата набрання чинності оновленої форми запиту</p>	Пункт 73.5 статті 73 Кодексу
8.	<p>Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2020 № 764 «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 04.02.2021 за № 155/35777).</p> <p>19.02.2021 – дата набрання чинності (з дня офіційного опублікування)</p>	Підпункт 39.4.11 пункту 39.4 статті 39 Кодексу
9.	<p>Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 839 «Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній» (зарєєстрований у Міністерстві юстиції України 04.03.2021 за № 278/35900).</p> <p>19.03.2021 – дата набрання чинності (з дня офіційного опублікування)</p>	Підпункт 39.4.2.2 підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Кодексу

Джерело: складено авторами на основі [10–16].

Інформаційні джерела. Термін «податкова інформація» у Кодексі використовується у значенні, наданому Законом України від 02.10.1992 № 2657-ХП «Про інформацію» (пп. 14.1.171 п. 14.1 ст. 14 Кодексу) [16]. Згідно з п. 1 ст. 16 цього Закону «податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами

інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України» [16]. Це визначення є широким та відкритим. Для цілей моніторингу КО воно деякою мірою більш детально розкривається в Порядку № 706, де зазначено, що під час здійснення цього моніторингу контролюючі органи використовують: джерела інформації, що, згідно з пп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Кодексу, використовуються для встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки»; програмні продукти та інформаційні системи Державної податкової служби України; інформацію про здійснені КО, звіти про КО, документацію з ТЦ (так звані локальні файли – перший рівень тривірневої документації з ТЦ), майстер-файли та звіти міжнародних груп компаній у розрізі країн (другий та третій рівні тривірневої документації з ТЦ), додаткову інформацію та/або обґрунтування, які надаються платниками податків відповідно до пп. 39.4.6–39.4.11 п. 39.4 ст. 39 Кодексу; інформацію (матеріали і відомості) контролюючих органів; інформаційні бази даних, іншу інформацію органів державної влади України; інформацію, отриману від державних органів інших країн; будь-яку публічну інформацію про можливі ризики заниження платниками податків податкових зобов'язань під час здійснення КО [п. 4 розділу I Порядку № 706 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158)].

Джерелами інформації, що використовуються для встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки», є джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій згідно з пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, зокрема: а) інформація про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформація про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони КО з непов'язаними особами; б) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб; в) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків з дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови, що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу; г) інформація, отримана контролюючим органом у межах укладених Україною міжнародних угод (пп. 39.5.3.1 пп. 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Кодексу).

Безперечно, контролюючими органами з метою встановлення операцій, у яких наявний ризик відхилення умов та цін, що застосовуються сторонами КО, від ринкових, та аналізу ризикових операцій здійснюється спостереження.

Спостереження проводиться шляхом порівняння рівня цін та умов КО з рівнем неконтрольованих операцій на підставі всієї загальнодоступної інформації про ринкові ціни на товари (роботи, послуги). З метою спостереження контролюючий орган може створювати інформаційні продукти та бази даних для зберігання й узагальнення такої інформації.

Фактично спостереження проводиться впродовж усього звітного періоду і є безперервним процесом, результати якого використовуються для подальшого аналізу звітів про КО та документації з ТЦ (однорівневої нині та тривірневої у майбутньому) та прийняття рішення про призначення перевірки КО.

Порядок № 706 проведення моніторингу визначає, як відбувається контроль за наданням звітів про КО та їхній аналіз, а також визначення ризиків неподання звітів за наявності проведених КО.

Порядок № 706 встановлює чотири загальні етапи здійснення процесу моніторингу (відповідно розділи II, III, IV та V Порядку № 706 в останній редакції):

- первинний аналіз інформації про здійснені КО;
- аналіз звітів про КО та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній;
- аналіз документації з ТЦ, поданої платником податків, та/або глобальної документації з ТЦ (майстер-файлу);
- аналіз звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній.

Фактично наказом Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158, положення якого набрали чинності 11.06.2021 на виконання вимог Закону України від 16.01.2020 № 466-IV, встановлено потребу у проведенні надалі аналізу інформації (відомостей) двох нових рівнів документації з ТЦ та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній з урахуванням положень пункту 53 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, які внесені до Кодексу вказаним Законом України, згідно з якими:

- подання платниками податків повідомлення про участь у міжнародній групі компаній вперше використовуються у 2021 році за 2020 рік;
- запити контролюючих органів до платників податків про подання глобальної документації з ТЦ (майстер-файлу) уперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році;
- подання платниками податків звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, у якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами.

Відповідно до висновків фахівців іноземних контролюючих органів, у яких впроваджено автоматичний обмін інформацією за формою звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (CbCR), інформація зазначеного звіту дає змогу встановити динаміку показників міжнародної групи компаній та забезпечити контролюючий орган розумінням процесів розподілу прибутку між юрисдикціями, у яких присутня діяльність такої групи.

Заходи контролю. Оскільки нормами ст. 120 Кодексу передбачено накладення на відповідні категорії платників податків штрафних санкцій за: неподавання платником податків звіту про КО та/або трьох рівнів документації з ТЦ, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній відповідно до вимог ст. 39 Кодексу (п. 120.3 ст. 120 Кодексу); невнесення до поданого звіту про КО інформації про всі здійснені КО та/або невнесення до поданого звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній інформації згідно з вимогами ст. 39 Кодексу (п. 120.4 ст. 120 Кодексу); надання недостовірної інформації у повідомленні про участь у міжнародній групі компаній та/або у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній (п. 120.5 ст. 120 Кодексу); несвоєчасне подання платником податків звіту про КО та/або трьох рівнів документації з ТЦ та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній або несвоєчасне декларування КО у поданому звіті відповідно до вимог ст. 39 Кодексу (п. 120.6 ст. 120 Кодексу), то Порядок № 706 фактично визначає заходи контролю за дотриманням платником податків відповідних строків та вимог, установлених положеннями ст. 39 Кодексу.

Такими заходами, зокрема, є перевірка повноти розкриття наведеної інформації та її відповідності вимогам, установленим п. 39.4 ст. 39 Кодексу, достатності та повноти обґрунтувань, що дає змогу дослідити відповідність умов КО принципу «витягнутої руки», та визначення необхідності у додатковому отриманні інформації.

Розуміння важливості виконання зазначених заходів є суттєвим, оскільки результати аналізу фактично на кожному з етапів можуть бути використані при ухваленні рішення про проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки».

Проведення опитування. Проведення опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ, як і звірки та запити ДПС про надання платниками податків інформації, а також спеціальні запити до компетентних органів іноземних країн, можуть бути частиною процесу моніторингу.

Порядок опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ (далі – Порядок опитування), розроблений на виконання абзацу третього пп. 39.5.1.1 пп. 39.5.1 та абзаців першого та сьомого пп. 39.5.2.13 пп. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 Кодексу, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 (із змінами та доповненнями). Він визначає послідовність дій контролюючих органів і платників податків при організації та проведенні опитування для встановлення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки».

Опитування (інтерв'ювання) посадових осіб та працівників платників податків є міжнародною практикою і важливим засобом уникнення необґрунтованих висновків з боку контролюючих органів.

Право проведення опитування надається посадовим особам контролюючого органу як під час аналізу звітів та/або документації з ТЦ, повідомлень про участь у міжнародній групі компаній, тобто в ході моніторингу, так і проведення перевірок КО.

Під час моніторингу опитування (інтерв'ювання) здійснюється з метою визначення об'єктивності та повноти проведення платником податків економічного та функціонального аналізу КО й відображення відповідної інформації у звіті про КО та/або в документації з ТЦ (одно- чи тривірневої), повідомлень про участь у міжнародній групі компаній.

Контролюючий орган самостійно визначає потребу у проведенні опитування посадових, уповноважених осіб або працівників платника податків, етапи опитування та обсяг питань, за якими необхідно провести таке опитування.

Опитування проводиться шляхом очної зустрічі (інтерв'ю) посадової особи контролюючого органу та відповідної особи платника податків у КО операції, інформації про здійснені КО (додатки до декларації) та/або документації з ТЦ, повідомлень про участь у міжнародній групі компаній, поданих платником податків.

Суттєвою є вимога до платника податків щодо сприяння контролюючому органу у проведенні опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків (п. 10 Порядку опитування).

Результати опитування оформляються протоколом опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ, який відображає позицію платника податків і враховується при прийнятті контролюючими органами остаточних рішень про здійснені КО (п. 10 Порядку опитування).

Основні оновлення порядку моніторингу КО. Наказом Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158 Порядок № 706 викладено в оновленій редакції у зв'язку із змінами, внесеними до Кодексу Законом України від 16.01.2020 № 466-IX (далі – Закон № 466). Цим наказом оновлено та доповнено складові проведення моніторингу КО, та, зокрема, враховано такі суттєві зміни і доповнення: 1) можливість у майбутньому відпрацювати під час моніторингу КО тривірневу документацію з ТЦ та повідомлення про участь

у міжнародній групі компаній (далі – МГК), здійснення їхнього первинного аналізу; 2) акцент на виявленні ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети) у КО платника податків; 3) зосередження уваги на КО з сировинними товарами; 4) розширення переліку показників (відомостей), які досліджуються під час аналізу звітів про КО та доповнення положеннями про дослідження відомостей повідомлень про участь у МГК; 5) закріплення положення щодо дати виявлення контролюючим органом фактів проведення платником податків КО, звіт про які не подано, якою є дата складання акта документальної перевірки; 6) доповнення новим розділом щодо аналізу звітів у розрізі країн МГК; 7) потреба у відпрацюванні в ході моніторингу КО випадків проведення не тільки самостійного, але й пропорційного коригування (за наявності), яке здійснюється на підставі чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування тощо.

Варто наголосити на розширенні переліку показників (відомостей), які досліджуються під час аналізу звітів про КО (частина 2 п. 3 розділу III Порядку № 706), зокрема:

- значний обсяг операцій з пов’язаними особами – нерезидентами, зареєстрованими у низькоподаткових юрисдикціях;
- значний обсяг операцій з пов’язаними особами – нерезидентами, організаційно-правова форма яких передбачає нижчу, ніж в Україні, ставку оподаткування корпоративного податку (податку на дохід);
- значний обсяг операцій з нематеріальними активами;
- від’ємні чисті активи за наявності кредитів, позик та інших боргових зобов’язань, що виникли за операціями з пов’язаними особами – нерезидентами;
- невідповідність одержувачів товарів за даними митного оформлення сторонами договору (використання непрямих контрактів);
- відсутність істотних основних засобів тощо.

При цьому розширений перелік показників (відомостей), які досліджуються під час аналізу звітів про КО, як і перелік у попередній редакції, не є остаточним. Контролюючий орган має право під час аналізу досліджувати й інші показники (відомості), наведені у звіті про КО, документації та у повідомленні про участь у МГК, а також іншу інформацію.

В аспекті категорії платників податків, що входять до складу МГК та які у майбутньому будуть зобов’язані подавати до ДПС звіти у розрізі країн МГК (СьСР), потребує уваги новий розділ V оновленого Порядку № 706, який стосується аналізу таких звітів, зокрема пункт 7 про перелік індикаторів, які будуть враховуватися ДПС під час такого аналізу. Цей перелік індикаторів значною мірою відповідає міжнародній практиці.

Висновки. Формування схем, за якими здійснюється зовнішньоекономічна діяльність окремих суб’єктів господарювання та міжнародних груп компаній, зокрема українських, призвело до необхідності у формуванні державами відповідного інструментарію податкового контролю за транскордонними операціями та трансфертним ціноутворенням. Ініціативи, які були висунуті протягом останніх десятиліть, та впровадження міжнародних ініціатив останніми роками свідчать про вагомість окресленої проблеми.

Україна приєдналася до впровадження міжнародних заходів, наслідком яких має бути забезпечення прозорих і дієвих механізмів моніторингу контрольованих операцій, зокрема для виявлення ризиків трансфертного ціноутворення, на базі інформаційної взаємодії між урядами та компетентними органами країн.

Дієва модель моніторингу контрольованих операцій повинна забезпечити встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення, аналіз ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, контроль за своєчасністю і повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення.

Процеси, пов'язані зі здійсненням моніторингу КО в Україні як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення, законодавчо регламентовані, мають систематичний, постійний характер та, за умови повноцінної реалізації дієвого інструментарію, відповідатимуть світовим тенденціям і стандартам державного контролю за трансфертним ціноутворенням.

У зв'язку із цим доцільним є життя таких заходів:

- посилення інформаційно-аналітичної складової моніторингу контрольованих операцій шляхом підвищення автоматизації процесів аналізу (створення автоматизованих систем обробки значних масивів даних);
- подальша адаптація системи моніторингу до вимог найкращої світової практики та міжнародних заходів системи контролю, до яких приєдналася Україна;
- формування публічних маркерів ризикованості контрольованих операцій, що нададуть суб'єкту господарювання розуміння відповідності умов проведених (запланованих) контрольованих операцій принципу «втягнутої руки».

На нашу думку, продовження дослідження за вказаними напрямками та їх практична реалізація дозволить забезпечити високу ефективність моніторингу контрольованих операцій з питань трансфертного ціноутворення в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Підсумки результатів контролю за трансфертним ціноутворенням за 2013–2020 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti> (дата звернення: 08.07.2021).
2. Валеева А. В. Совершенствование налогового контроля за трансфертным ценообразованием: авторефер. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Госуд. ун-т управления. Москва, 2011. 27 с.
3. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 42–46.
4. Ларіонов М. О. Особливості моніторингу контрольованих операцій в Україні: шляхи вдосконалення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26). С. 155–160.
5. Луценко І. С. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в Україні: сучасна практика. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 129–134.
6. Трансфертне ціноутворення / упоряд.: М. О. Мішин, В. В. Кругляк, О. В. Сапрунова. Київ: ДП «СВЦ», 2018. 80 с.
7. Пухальський В. В. Податковий контроль дотримання платниками податків принципу «втягнутої руки»: необхідність, сутність, форми та етапи його проведення. *Економічний дискурс*. 2018. № 3. С. 141–148.
8. Товкун Л. В. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення. *Теорія і практика правознавства*. 2014. № 1. С. 1–9.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення: 08.07.2021).

10. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 08.07.2021).

11. Про затвердження Змін до Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2017 № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0651-17#n66> (дата звернення: 08.07.2021).

12. Про внесення змін до Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 17.03.2021 № 158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#n2> (дата звернення: 08.07.2021).

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 08.07.2021).

14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.07.2021).

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 08.07.2021).

16. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> (дата звернення: 08.07.2021).

REFERENCES

1. Derzhavna podatkovna sluzhba Ukrainy. (2020). Pidsumky rezultativ kontrolyu za transfertnym tsinoutvorenyam na 2013–2020 roky [Results of control over transfer pricing for 2013-2020 years]. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti>.

2. Valeyeva, A. V. (2011). Sovershenstvovaniye nalogovogo kontrolya za transfertnym tseoobrazovaniyem [Improvement of tax control over transfer pricing] (Dissertation abstract). Moskva: Gosud. un-t upravleniya.

3. Korotun, V. I. (2016). Kontrol za transfertnym tsinoutvorenyam v Ukraini: problemy stanovlennya ta perspektyvy rozvytku [Control over transfer pricing in Ukraine: problems of formation and prospects of development]. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, (24), 42–46.

4. Larionov, M. O. (2019). Osoblyvosti monitorynhu kontrolovanykh operatsiy v Ukraini: shlyakhy vdoskonalennya [Features of monitoring of controlled operations in Ukraine: ways to improve]. *Prykarpatskyy yurydychnyy visnyk*, (1(26), 155–160.

5. Lutsenko, I. S. (2020). Podatkovyy kontrol u sferi transfertnoho tsinoutvorennya v Ukraini: suchasna praktyka [Tax control in the field of transfer pricing in Ukraine: modern practice]. *Ekonomika ta derzhava*, (7), 129–134.
6. Mishyn, M. O., Kruhlyak, V. V., Saprunova, O. V. (2018). Transfertne tsinoutvorennya [Transfer pricing]. Kyiv: DP «SVTS”.
7. Pukhalsky, V. V. (2018). Podatkovyy kontrol dotrymannya platnykamy podatkov pryntsyphu «vytyahnutoyi ruky”: neobkhidnist, sutnist, formy ta etapy yoho provedennya [Tax control of taxpayers’ compliance with the principle of «outstretched hand”: the need, nature, forms and stages of its implementation]. *Ekonomichnyy dyskurs*, (3), 141–148.
8. Tovkun, L. V. (2014). Podatkovyy kontrol u sferi transfertnoho tsinoutvorennya [Tax control in the field of transfer pricing]. *Teoriya i praktyka pravoznavstva*, (1), 1–9.
9. Verkhovna Rada Ukrainy. (2013, July 7). Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo transfertnoho tsinoutvorennya: Zakon Ukrainy [On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Transfer Pricing: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2015, August 14). Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya monitorynhu kontrolovanykh operatsiy ta Poryadku opytuvannya upovnovazhenykh, posadovykh osib ta/abo pratsivnykiv platnyka podatkov z pytan transfertnoho tsinoutvorennya [On approval of the Procedure for monitoring controlled transactions and the Procedure for interviewing authorized, officials and/or employees of the taxpayer on transfer pricing]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text>
11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2017, April 28). Pro zatverdzhennya Zmin do Poryadku provedennya monitorynhu kontrolovanykh operatsiy ta Poryadku opytuvannya upovnovazhenykh, posadovykh osib ta/abo pratsivnykiv platnyka podatkov z pytan transfertnoho tsinoutvorennya [On approval of Amendments to the Procedure for monitoring controlled transactions and the Procedure for interviewing authorized, officials and/or employees of the taxpayer on transfer pricing]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0651-17#n66>
12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2021, March 17). Pro vnesennya zmin do Poryadku provedennya monitorynhu kontrolovanykh operatsiy ta Poryadku opytuvannya upovnovazhenykh, posadovykh osib ta/abo pratsivnykiv platnyka podatkov z pytan transfertnoho tsinoutvorennya [On Amendments to the Procedure for Monitoring Controlled Transactions and the Procedure for Surveying Taxpayers Officials, Officials and/or Employees on Transfer Pricing]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#n2>
13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2016, December 21). Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo pokrashchennya investytsiynoho klimatu v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve the Investment climate in Ukraine: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text>
14. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010, December 2). Podatkovi kodeksi Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
15. Verkhovna Rada Ukrainy. (2020, January 16). Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennya administruvannya podatkov, usunennya tekhnichnykh ta lohichnykh neuzhodzhennostey u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy [On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

16. Verkhovna Rada Ukrainy. (1992, October 2). Pro informatsiyu: Zakon Ukrainy [About information: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

Viacheslav V. Krugliak, Head of Transfer Pricing Inspection Unit State Tax Service of Ukraine

Yevhen A. Kurilov, Chief State Auditor-Inspector of Transfer Pricing Monitoring Unit State Tax Service of Ukraine

Main Provisions of Controlled Operations Monitoring as an Integral Part of Tax Control for Compliance with Transfer Pricing Rules

In Ukraine, the process of establishing control over the compliance with the rules of transfer pricing is in progress. However, at present, the issues of practical implementation of monitoring of controlled transactions on transfer pricing remain unresolved. Ensuring the use of full information, both domestic and international sources, will provide opportunities for objective determination of the place of Ukrainian business entity and, in particular, a member of an international group of companies, in the formation of profits if the source of their origin is in Ukraine.

The purpose of the article is to determine the main objectives, components of controlled transactions monitoring on transfer pricing in Ukraine and review of its features and development. It also gives recommendations for improving the methodology of accounting for targeted funding in public health facilities and utilities.

During the research the following scientific methods were used: analysis and synthesis, deductive method, method of analogy, modelling, system approach.

The article analyzes the domestic regulations on the monitoring of controlled transactions as an integral part of tax control for compliance with the rules of transfer pricing in Ukraine. The main objectives of monitoring of controlled transactions are defined together with its main components, features and development of this type of tax control as a tool that will ensure fair and effective control over the formation of the object of corporate income tax on controlled transactions.

To bring the domestic transfer pricing control system into the correspondence with global trends and standards, it is expedient to strengthen the information and analytical component of monitoring controlled transactions by increasing the automation of analysis processes (creation of automated data processing systems), focusing on international standards and best international practice issues of construction and development of the domestic system of controlled operations monitoring; the formation of public risk markers of controlled transactions, which will give the entity a better understanding of the requirements of their compliance with the principle of «outstretched hand».

Key words: *transfer pricing, tax control, corporate income tax, controlled transactions, monitoring of controlled transactions.*

Стаття надійшла до редколегії 17 березня 2021 року