

УДК 336.227.2.025

JEL H25; H26

DOI 10.33244/2617-5932.8.2021.40-51

С. С. Брехов,*канд. екон. наук,**провідний науковий співробітник,**Науково-дослідний інститут**фіскальної політики,**Університет ДФС України,**м. Ірпінь, Україна**e-mail: sergbr78@gmail.com***ORCID ID 0000-0002-4141-3210**

ПРІОРИТЕТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ЩОДО ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ З ПИТАНЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

У статті з урахуванням міжнародних рекомендацій та кращого світового досвіду узагальнено вимоги до побудови системи оцінки ризиків контрольованих операцій та здійснення ризик-орієнтованого контролю за трансфертним ціноутворенням. Сформульовано концептуальний підхід та окреслено пріоритетні напрями вдосконалення діяльності державної податкової служби України щодо оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: *трансфертне ціноутворення, податковий ризик, державна податкова служба України, оцінювання ризику, податковий контроль, контрольовані операції, індикатор ризику, принцип «витягнутої руки».*

С. С. Брехов. Приоритеты совершенствования деятельности государственной налоговой службы по оценке рисков в области трансфертного ценообразования

В статье с учётом международных рекомендаций и мирового опыта обобщены требования к построению системы оценки рисков контролируемых операций и осуществлению риск-ориентированного контроля за трансфертным ценообразованием. Сформулирован концептуальный подход и определены приоритетные направления совершенствования деятельности государственной налоговой службы Украины в области оценки рисков трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: *трансфертное ценообразование, налоговый риск, государственная налоговая служба Украины, оценка риска, налоговый контроль, контролируемые операции, индикатор риска, принцип «втянутой руки».*

Метою дослідження є окреслення концептуального підходу та пріоритетів в удосконаленні діяльності ДПС щодо оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення.

Постановка проблеми. Незважаючи на відносно новий для України напрям податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (далі – ТЦ), варто зауважити про його інституційну визначеність у національних правопорядках та достатню нормативну врегульованість податкового контролю за ТЦ. Зокрема, визначено етапність та зміст контролю, підстави проведення перевірок щодо дотримання законодавства з трансфертного ціноутворення, визначено основні ризики, які є предметом моніторингу контрольованих операцій. Водночас існує потреба в систематизації та підвищенні ефективності контролю за ТЦ, зокрема у частині вдосконалення діяльності державної податкової служби України щодо оцінки ризиків ТЦ, що дозволить вживати більш цілеспрямованих, своєчасних та релевантних до імовірних порушень заходів впливу на платників податків, щоб вони відмовлялися від застосування практики розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (Base erosion and Profit Shifting – BEPS).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінювання ризиків з питань ТЦ та масштабів BEPS є предметом багатьох досліджень, що проводяться під егідою ООН, ОЕСР, Європейської комісії, а також багатьма дослідниками. Спеціалізовані видання ОЕСР, ООН та Європейської комісії [1–5] містять підходи та орієнтовні критерії відбору випадків ТЦ для перевірок. Проте навіть така методична підтримка не дає чітких відповідей щодо організації процесів визначення та зіставлення показників, запровадження уніфікованої термінології з оцінювання ризиків у сфері ТЦ.

Дослідники з усього світу, зокрема А. М. Ругман, Л. Еден [6], З. Фокс, Р. Дж. Вілсон [7] та багато інших [8] зробили значний внесок у дослідження проблематики та оцінювання масштабів діяльності щодо переміщення прибутків у країни з більш низьким оподаткуванням. Водночас можна констатувати відсутність універсальних підходів до побудови національних систем оцінювання ризиків з питань ТЦ через специфічність економічних процесів і податкових систем кожної країни.

Серед вітчизняних науковців варто виділити О. Десятнюк [9], В. Курілова, В. Кругляка [10], М. Ларіонова [11], О. Черевко [9], праці яких та інших дослідників [12] здебільшого присвячені розкриттю інституційно-організаційних засад контролю за трансфертним ціноутворенням, наближенню його до міжнародних стандартів. Водночас питанням розвитку підходів до оцінювання ризиків у сфері ТЦ і вдосконалення відбору платників податків та окремих випадків (контрольованих операцій) до перевірок, незважаючи на практичний інтерес для ДПС, приділяється недостатньо уваги у науково-експертному середовищі.

У процесі дослідження використовувалися емпіричні та теоретичні методи наукового пізнання: спостереження і порівняння, аналізу і синтезу, логічний метод, систематизації інформації та формалізація результатів дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Рівень складності систем аналізу податкових ризиків у сфері ТЦ, який використовується для певної податкової служби, залежить від кількості зареєстрованих платників податків та здійснюваних ними контрольованих операцій (далі – КО), характеру ймовірних ризиків, рівня розвитку податкової служби у сфері ТЦ, ресурсів, які вона може виділити для аналізу ризиків. При цьому чим складніша система аналізу ризиків, тим більше ресурсів необхідно

для її використання. Кожна країна самостійно ухвалює рішення щодо організаційних і методичних засад побудови й функціонування таких систем, що враховує специфіку економічних процесів, практики податкового адміністрування та національного законодавства. Водночас існує багато рекомендацій та методичних розробок від наддержавних інституцій щодо формування на рівні податкових органів підходів до управління податковими ризиками та ризиками ТЦ зокрема (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік документів ООН, ОЕСР та Європейської комісії щодо розбудови підсистем управління податковими ризиками

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

Джерела: побудовано автором за [1–5].

Вивчення зазначених матеріалів та досвіду зарубіжних країн з оцінювання ризиків у сфері ТЦ дало змогу визначити загальні вимоги до побудови системи оцінки ризиків контрольованих операцій та здійснення ризик-орієнтованого контролю за трансфертним ціноутворенням, що полягають у такому:

1) система оцінювання податкових ризиків у сфері трансфертного ціноутворення має бути невід'ємною частиною загальної системи управління ризиками податкового органу.

Термін «ризиків ТЦ» охоплює не лише ризик того, що ТЦ не відповідають принципу «втягнутої руки», а й ризик того, що ресурси, задіяні в контролі за ТЦ, не виділяються ефективно для забезпечення належного процесу ТЦ;

2) система оцінювання податкових ризиків у сфері трансфертного ціноутворення повинна бути динамічною та реагувати на виклики, з якими стикаються податкові органи, щоб забезпечити постійне їхнє вдосконалення. Використовувані методи повинні переглядатися та оновлюватися з метою зменшення впливу ризику на платників податків або підлягати розширенню для встановлення нових ризиків, які раніше не були ідентифіковані;

3) звітна документація з трансфертного ціноутворення відіграє важливу роль у здійсненні оцінювання з метою вибору об'єкта й випадків для перевірки з питань ТЦ. Крім звітності платників податків, для забезпечення процесу ідентифікації ризиків ТЦ одночасно доцільно використовувати всі доступні інформаційні джерела: макроекономічну статистику, обмін податковою інформацією, митні дані, державні бази даних, комерційні реєстри, публічну інформацію тощо;

4) важливо надати кількісну оцінку ризику, щоб зрозуміти потенційні обсяги втрат податків, та зіставити його з ресурсами, необхідними для проведення аудиту. Процеси оцінювання та відпрацювання ризиків ТЦ повинні бути спрямовані насамперед на найсуттєвіші випадки, мати правові інструменти для ефективного вирішення ситуацій з найбільшими ризиками;

5) стратегія оцінювання ризику повинна поєднувати різноманітні інструменти та враховувати різні елементи профілю ризику групи, щоб мінімізувати ризик уникнення платником податків розкриття, встановивши елементи, які маскують ознаки ризику. Наприклад, група може найняти недорогих працівників або консультантів у юрисдикції, щоб не допустити високого співвідношення прибутку до оподаткування до кількості працівників. Але це не приховує факту того, що група також може мати високу частку доходів пов'язаних сторін, низьку базу витрат і низьку ефективну ставку податку в юрисдикції;

6) поряд із системами оцінювання податкових ризиків певна частка випадків ТЦ для аудиту може вибиратися випадково, незалежно від факту ідентифікації ризиків;

7) алгоритми та інші інструменти оцінювання ризиків можуть бути розроблені для виявлення потенційних ризиків у певних секторах або визначення конкретних домовленостей на основі об'єктивного оцінювання доступних досліджень. Ідентифікація та оцінювання ризиків не може зводитися лише до автоматизованих алгоритмів – на більш пізніх етапах вимагається участь спеціалістів, компетентних у питаннях ТЦ;

8) у разі виявлення ознаки високого ризику не завжди потрібна детальна перевірка. У багатьох випадках можуть бути проаналізовані ризики ТЦ (кабінетний аудит). До аналізу ризиків трансфертного ціноутворення активно залучають платників податків. В обмін на розширене співробітництво і прозорість платник податків може розраховувати на більш швидке настання податкової визначеності з меншими адміністративними витратами, ніж у випадках традиційних податкових перевірок (наприклад, у США – за процедурою меморандуму про співрозуміння; у Нідерландах – під час горизонтального моніторингу або, як практикується в багатьох країнах, – за процедурою попереднього узгодження цін);

9) повинні бути запроваджені процеси управління для забезпечення належного моніторингу функції оцінювання ризику. Це гарантуватиме, що оцінюванню ризику підлягатимуть відповідні рівні обстежень та завершенень, повністю задокументовані так, що повний аудиторський слід буде доступним у разі майбутніх запитів.

Отже, загалом оцінювання ризиків ТЦ має бути невід'ємною складовою системи управління ризиками у сфері ТЦ з боку держави. Це вимагає спеціальних досліджень та економічних обрахунків щодо BEPS, визначення на основі макроекономічних показників та статистичних даних актуальних для України зон ризику щодо ТЦ. Це дозволить отримувати якомога точніше відображення наявних тенденцій застосування практики трансфертного ціноутворення МГК, що здійснюють діяльність в Україні, а також більш цілеспрямовано визначати заходи податкового контролю, ініціювати на законодавчому рівні зміни щодо усунення перешкод та обставин, які дозволяють BEPS. З цією метою доречним є здійснення на рівні ЦОБВ, що реалізує державну податкову політику, аналізу динаміки та структури показників міжнародної торгівлі, даних державної статистики, звітності платників податків та інших інформаційних джерел.

Першочерговим завданням для ДПС щодо підвищення фіскального потенціалу контролю за ТЦ та економії трудових затрат під час його здійснення є встановлення автоматизованих алгоритмів визначення ризиків щодо дотримання принципу «витягнутої руки». Зокрема, щодо сировинних товарів, які мають біржове котирування (оскільки близько половини товарного експорту з України припадає на сировинні товари). За оптимального сценарію це вже у середньостроковій перспективі спонукатиме платників податків відмовлятися від практики акумулювання маржі від торгівлі сировинними товарами у низькоподаткових юрисдикціях. На заміну цьому платники податків можуть почати активніше вдаватися до географічно мобільних послуг для виведення прибутків та розмивання бази оподаткування з податку на прибуток підприємств.

Окремі суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності схильні до порушень податкового законодавства під час здійснення операцій з транскордонної торгівлі товарами, виплати роялті, фінансових та ділових послуг. Аналіз статистичних даних національних рахунків за відповідними показниками, а також ставок оподаткування, згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування та інших преференцій, які надають держави в межах спеціальних податкових режимів, може сформулювати розуміння видів транзакцій, які можуть бути частиною домовленостей про перенесення прибутку.

Під час оцінювання ризиків КО для розуміння умов оподаткування необхідно врахувати профіль ризикованості юрисдикції компанії-нерезидента. Запровадження профілів ризикованості юрисдикцій та підтримка їх в актуальному стані потребують моніторингу умов оподаткування, преференційних податкових режимів, зокрема щодо роз'яснень компетентних органів іноземних держав, які надаються у межах виконання кроку 5 плану дій BEPS, вимог до економічної присутності, умов міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, способів державної підтримки нерезидентів, що надаються у вигляді податкових пільг, у країнах, з якими річні обсяги торгівлі товарами та послугами є значними. У разі встановлення під час моніторингу країн, що надають преференції в оподаткуванні нерезидентам, які здійснюють фінансово-господарські операції з вітчизняними підприємствами, також можуть бути ініційовані зміни до переліку держав (територій), що затверджується відповідно до підпункту 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ [13].

Для збору та опрацювання значних обсягів інформації, а також фіксації результатів контролю за ТЦ актуальним є впровадження автоматизованої системи роботи з великими масивами даних щодо ТЦ, у яку має бути інстальований модуль оцінювання ризиків з питань ТЦ. У такому модулі може визначатися широкий спектр ризиків та індикаторів ризиків у сфері ТЦ. Водночас прагнення охопити якомога більшу кількість індикаторів ризиків призводитиме до спрацювань значної кількості ризиків вже у процесі

автоматизованого їхнього визначення. Причиною цього може бути галузева специфіка діяльності платника податків чи міжнародної групи компаній (далі – МГК), несприятлива ринкова кон'юнктура, некоректно задані критерії для індикаторів ризиків тощо. Може виникнути ситуація, коли відбір випадків до більш детального аналізу та перевірок буде проводитися за кількістю спрацювань індикаторів ризику, а не щодо кейсів із значним ризиком, але з меншою кількістю індикаторів.

Отже, доцільно виокремити пріоритетний перелік індикаторів ризиків, який дасть змогу давати загальну оцінку ризикованості платника податків. Для визначення загального рівня ризикованості платника податків щодо дотримання ним принципу «втягнутої руки» Україна використовує невичерпний перелік показників ризику під час опрацювання звітності платників податків, а саме:

1) значний обсяг операцій з пов'язаними особами – нерезидентами з низькоподаткових юрисдикцій або за організаційно-правовими формами згідно з переліками Кабінету Міністрів України;

2) значний обсяг операцій з нематеріальними активами (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо), а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

3) від'ємні чисті активи за наявності кредитів, позик та інших боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами;

4) невідповідність одержувачів товарів сторонам договору (за даними митного оформлення);

5) відсутність істотних основних засобів [14].

Практика відбору платників податків за ключовими індикаторами їх ризикованості щодо дотримання принципу «втягнутої руки» притаманна багатьом країнам, що приєдналися до ініціатив ОЕСР щодо протидії BEPS. У процесі виконання наукової (науково-технічної) роботи «Практичне удосконалення системи оцінки ризиків контрольованих операцій з урахуванням кращої світової практики», що здійснюється Науково-дослідним інститутом фінансової політики, було з'ясовано, що подібний перелік індикаторів ризику у найбільш збалансованому вигляді застосовує Велика Британія. З урахуванням досвіду Великої Британії [15], цей перелік для України може бути розширено такими показниками:

1) прибутки або збитки вітчизняної компанії виглядають несумісними ні з її підприємницькою діяльністю, ні з результатами роботи аналогічних компаній у світі протягом останніх кількох років;

2) вітчизняна компанія надає нематеріальні активи, але не отримує або отримує низьку винагороду за свої НДДКР та інші нематеріальні активи. При цьому інша сторона угоди має високу чисту маржу, ураховуючи відомості про її підприємницьку діяльність;

3) відсотки виглядають високими щодо здатності підприємства обслуговувати борг за рахунок свого прибутку до оподаткування та сплати відсотків;

4) плата за управління та міжфірмові виплати;

5) ефективна ставка податку учасників МГК указує на концентрацію прибутку у країнах з більш низьким оподаткуванням;

6) зникнення / значне зниження запасів;

Беручи до уваги вітчизняний підхід до включення платників податків до плану-графіку перевірок [16], додатково можна використовувати такі показники:

1) операція є нетиповою для цього платника;

2) інші операційні витрати більші за інші операційні доходи;

3) коригування платниками податків звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці понад 10 відсотків.

У перспективі після початку подання вітчизняними платниками податків звітності СбС до пріоритетного переліку індикаторів можна зарахувати такі [4]:

– у МГК є мобільна діяльність, розташована в юрисдикціях, де група платить нижчу ставку або нижчий рівень податку;

– відбулися зміни у структурі групи, зокрема у розміщенні активів.

Також доцільно враховувати інші показники, що вказують на поведінку платника податків щодо дотримання законодавства з ТЦ, а саме:

– неподання звітності з ТЦ під час здійснення КО;

– неподання документації з ТЦ на запит контролюючого органу;

– неповна, неякісна документація з ТЦ;

– негативна історія дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання.

Насамперед результати оцінювання ризикованості платника податків повинні враховуватися під час ухвалення рішення щодо направлення запиту платнику податків щодо надання документації з ТЦ, надання додаткової інформації. Наприклад, у Великій Британії для цього складається детальний бізнес-кейс, що охоплює 21 напрям, серед яких основними є такі:

– огляд бізнесу, включаючи огляд вебсайту групи, визначення місцезнаходження головного офісу та основної структури управління;

– детальний огляд консолідованої звітності та рахунків відповідних організацій у групі, щоб зрозуміти прибутковість бізнесу як у країні, так і в усьому світі;

– огляд структури групи з переліком того, що, ймовірно, буде основними внутрішньогруповими транзакціями;

– короткий опис основних ринків, на яких працює підприємство, з визначенням основних факторів прибутку у бізнесі та, наскільки це можливо, визначенням їхнього місцезнаходження;

– який шлях постачання охоплює весь процес від сировини до продажу готової продукції;

– загальний огляд компанії чи групи щодо іншої корисної інформації, наприклад, претензій, висловлених за договорами про уникнення подвійного оподаткування, старих оцінок ризиків та запитів, приміток про відвідування сайтів, відомостей про працівників, претензій щодо надбавок на дослідження та розробки – усього, що сформує уявлення про ділову діяльність [14].

Шаблони доперевірочного аналізу, а також форми для відображення результатів оцінювання ризиків після вивчення документації з ТЦ чи проведення перевірки з питань ТЦ, що повинні належним чином оформлюватися та зберігатися, є необхідною вимогою забезпечення ефективності процесів оцінювання ризиків з питань ТЦ. Такий підхід доцільно передбачити і в Україні для окремих МГК та великих платників податків, що здійснюють КО.

Повний спектр ризиків та індикаторів краще досліджувати у процесі аналізу документації з ТЦ та перевірок платника податків. Адже існує набір ризиків та індикаторів

ризиків, які не можуть визначитися в автоматичному режимі через необхідність урахування показників, які можуть бути визначені вручну лише після отримання додаткової інформації від платника податків, водночас оцінювання таких ризиків має бути відображене у результатах аналізу документації з ТЦ та матеріалах перевірок з питань ТЦ.

Як підтверджує іноземний досвід, велике значення для розуміння специфіки діяльності МГК та оцінювання ризиків ТЦ відіграє взаємодія з платниками податків. Для України у зв'язку з цим актуалізується питання вдосконалення такого інструменту, як опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ. А отже, існує потреба у напрацюванні методичних рекомендацій та переліку питань, які можуть ставитися під час проведення таких опитувань.

Імовірні порушення законодавства з питань ТЦ можна умовно поділити на ризики, пов'язані з поданням та заповненням звітності про КО, та ризики невідповідності умов КО принципу «втягнутої руки» та (або) заниження податкових зобов'язань. У розрізі цих двох груп доцільно вести перелік ризиків / імовірних порушень.

Більш системний підхід до оцінювання ризиків ТЦ передбачає визначення ймовірних ризиків у сфері ТЦ на основі встановлення взаємозв'язку таких ризиків з показниками ризику. За окремими типовими схемами АПП та схемами, виявленими у процесі контролю за ТЦ, можуть бути встановлені комбінації/матриці ризиків, індикаторів, факторів і тригерів, притаманні таким схемам [12, с. 258]. На основі специфічних ознак, властивих певній схемі, можна скласти алгоритми щодо їхнього розпізнавання та здійснювати ідентифікацію та оцінювання ризику серед усієї сукупності платників податків на предмет наявності подібних порушень.

Зв'язок індикаторів з податковими ризиками та критерії їхнього оцінювання мають визначитися підрозділами ДПС, які здійснюють контроль за ТЦ у профілях ризиків. Відповідно, перспективними напрямками підвищення ефективності контролю за ТЦ є деталізація видів порушень та схем АПП у реєстрі ризиків з питань ТЦ та встановлення їхнього взаємозв'язку з показниками ризикованості. Водночас існує потреба в періодичному уточненні реєстру, перегляді та оновленні критеріїв оцінювання ризиків з питань ТЦ, наповненні профілів податкових ризиків у сфері ТЦ.

Так, унаслідок зміни національного податкового законодавства, законодавства іноземних юрисдикцій, угод про уникнення подвійного оподаткування, застосування механізмів протидії АПП, а також під дією різних економічних чинників транскордонні схеми виведення прибутків та мінімізації оподаткування постійно змінюються та вдосконалюються. У цьому контексті варто передбачити можливість зворотного зв'язку для працівників контролюючих органів, що здійснюють контроль за ТЦ, з метою внесення пропозицій щодо розпізнавання, ідентифікації та оцінювання ризиків з питань ТЦ.

Висновки. Оцінювання ризиків ТЦ є невід'ємною складовою діяльності ДПС у разі контролю за трансфертним ціноутворенням, що вимагає значних ресурсів та зусиль, висококваліфікованих спеціалістів, високого рівня взаємодії з платниками податків, періодичного аналізу процесу оцінювання з метою усунення наявних недоліків та удосконалення методів оцінювання.

Концептуальний підхід щодо оцінювання ДПС ризиків з питань ТЦ має полягати у такому:

1) оцінювання ризиків з питань ТЦ здійснюється на кількох рівнях – макроекономічному, на якому визначаються потенційні сфери і види діяльності, що

мають ознаки поведінки BEPS; середньому, де враховується галузева специфіка та ринкові тенденції, мікрорівні, де аналізуються показники діяльності конкретного платника податків та МГК;

2) імовірні порушення податкового законодавства щодо ТЦ систематизуються у реєстрі ризиків, за кожним з них формується профіль ризику з описом суті порушення чи схеми АПП, а також основних індикаторів та показників, що вказують на ризик;

3) відбір випадків ТЦ для контролю здійснюється на основі пріоритетного переліку індикаторів ризикованості платника податків, а також за результатами ранжування тих ризиків, що можуть бути визначені та оцінені в автоматичному режимі. Детально ризики мають досліджуватися під час взаємодії з платниками податків, аналізу документації ТЦ чи перевірки з питань ТЦ;

4) оцінювання та відпрацювання ризиків фіксуються у спеціалізованій інформаційній системі ДПС. Профілі ризиків, індикаторів для їхнього встановлення та критеріїв оцінювання, у разі необхідності, уточнюються та коригуються завдяки зворотному зв'язку з працівниками підрозділів ДПС, що здійснюють контроль за ТЦ;

5) платники податків та МГК повинні мати доступ до інформації про окремі маркери їхньої поведінки щодо ТЦ [10], для того щоб вони мали можливість переглянути цінову політику, скоригувати податкові зобов'язання, відмовитися від схем АПП.

Основні пріоритетні напрями вдосконалення діяльності ДПС щодо оцінювання ризиків з питань ТЦ, зокрема які потребують подальших наукових досліджень, полягають у такому:

- уточнення основних термінів та понять, необхідних для оцінювання ризиків ТЦ;
- агрегування та систематизація інформації, необхідної для оцінювання ризиків ТЦ в інформаційній системі ДПС у роботі з великими масивами даних щодо ТЦ;
- виокремлення діяльності, пов'язаної з визначенням масштабів BEPS та зон податкового ризику, пов'язаного з ТЦ, на основі аналізу статистичних даних та показників транскордонної торгівлі;
- затвердження реєстру ризиків, пов'язаних з ТЦ;
- визначення пріоритетного переліку індикаторів ризикованості платника податків;
- типологізація порушень ТЦ та схем АПП. Складання профілів ризиків з питань ТЦ, які б містили опис встановлення взаємозв'язку порушень ТЦ та схем АПП із показниками ризиків;
- удосконалення взаємодії, розподілу обов'язків, методичного забезпечення щодо оцінювання ризиків для підрозділів ДПС;
- удосконалення взаємовідносин з платниками податків щодо підвищення прозорості їхньої діяльності, отримання додаткової інформації та пояснень, необхідних для оцінювання ризиків ТЦ;
- розвиток автоматичного обміну інформацією з компетентними органами інших країн для цілей контролю за ТЦ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ефективне вирішення проблем трансфертного ціноутворення (2012) / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264169463-en> (дата звернення: 10.08.2021).

2. Проект посібника Аналіз ризиків трансфертного ціноутворення (2013) / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf> (дата звернення: 10.08.2021).
3. Study on Structures of Aggressive Tax Planning (2015) / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b936799c-d60a-11e5-a4b5-01aa75ed71a1/language-en> (дата звернення: 10.08.2021).
4. Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment / OECD, 2017, Paris [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf (дата звернення: 10.08.2021).
5. Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються (2021) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf (дата звернення: 10.08.2021).
6. Rugman Alan M.; Eden Lorraine. Multinationals and transfer pricing. Routledge, 2017.
7. Fox Z. D., Wilson R. J. Double trouble: An analysis of IRS attention and financial reporting, 2020.
8. Cooper Joel, et al. Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. World Bank Publications, 2017.
9. Дестянюк О. М. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки / О. М. Дестянюк, О. І. Черевко // Економіст. – 2015. – № 1. – С. 45–48.
10. Кругляк В. В. Основні положення моніторингу контрольованих операцій як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення в Україні / В. В. Кругляк, Є. А. Курілов // Економічний вісник. Серія «Фінанси, облік, оподаткування». – 2021. – № 7. – С. 61–73.
11. Ларіонов М. О. Особливості моніторингу контрольованих операцій в Україні: шляхи вдосконалення / М. О. Ларіонов // Прикарпатський юридичний вісник. – 2019. – № 1 (26). – С. 155–160.
12. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та висновки для України: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна. – Київ: Алерта, 2017. – 344 с.
13. Стародуб Д. М. Щодо модернізації вітчизняної системи управління податковими ризиками у контексті світового досвіду / Д. М. Стародуб // Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). – 2019. – Вип. 15. – С. 134–142. – Режим доступу: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/4306> (дата звернення: 10.08.2021).
14. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#n2> (дата звернення: 10.08.2021).
15. HMRC Міжнародний посібник. INTM482000 – Трансфертне ціноутворення: оцінка ризику [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.gov-uk.translate.google.com/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm482000?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=nui,sc (дата звернення: 10.08.2021).
16. Про затвердження Порядку формування плану-графіку проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015

№ 524 (із внесеними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 10.08.2021).

REFERENCES

1. Efektyvne vyrishennia problem transfertnoho tsinoutvorennia [Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing]. (2012). OECD. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/97892641/69463-en>
2. Proiekt posibnyka Analiz ryzykiv transfertnoho tsinoutvorennia [Draft handbook on transfer pricing risk assessment]. (2013). URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>
3. Study on Structures of Aggressive Tax Planning (2015). <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b936799c-d60a-11e5-a4b5-01aa75ed71a1/language-en>
4. OECD (2017). Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD, Paris. URL: www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf
5. Praktychnyi posibnyk OON z transfertnoho tsinoutvorennia dlia krain, shcho rozvyvaiutsia [United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries]. (2021). URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf
6. Rugman, A. M., & Eden, L. (2017). Multinationals and transfer pricing. Routledge.
7. Fox, Z. D., & Wilson, R. J. Double trouble: An analysis of IRS attention and financial reporting. (2020).
8. Cooper, J., Fox, R., Loepnick, J., & Mohindra, K. (2017). Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. World Bank Publications.
9. Desyatnyuk, O., & Cherevko, O. (2015). Teoretyko-metodolohichni zasady formuvannya transfertnoho cinoutvorennia na mikrorivni v umovax vitchyznyanoi ekonomiky [Theoretical and practical bases of transfer pricing formation at the microlevel in terms of national economy]. *Ekonomist*, (1), 45–48.
10. Kruglyak, V. V., Kurilov, Ye. A. (2021). Osnovni polozhennia monitoryngu kontrolovanoyh operacij yak skladovoyi podatkovogo kontrolyu za dotrymanniam pravyl transfertnoho cinoutvorennia v Ukraini [Main Provisions of Controlled Operations Monitoring as an Integral Part of Tax Control for Compliance with Transfer Pricing Rules]. *Ekonomichnyj visnyk. Seriya: finansy, oblik, opodatkovannya*, (7), 61–73.
11. Larionov, M. (2019). Osoblyvosti monitoryngu kontrolovanoyh operacij v Ukraini: shlyahy vdoskonalennia [Peculiarities of monitoring of controlled operations in Ukraine: ways to improve]. *Prykarpatskyj yurydychnyj visnyk*, (1 (26)), 155-160.
12. Protydiia ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu: svitovyi dosvid ta vyklyky dlia Ukrainy [Counteraction to aggressive tax planning: world experience and challenges for Ukraine] (2017). (Ed. by S. S. Brekhov & V. I. Korotun). Kyiv: Alerta.
13. Starodub, D. M. (2019). Shhodo modernizatsiyi vitchyznyanoi systemy upravlinnya podatkovyimi ryzykamy u konteksti svitovogo dosvidu [The problem of modernization of domestic system of tax risk management in the context of world experience]. *Mizhnarodnyj yurydychnyj visnyk: aktualni problemy suchasnosti (teoriya ta praktyka)*, (15), 134–142. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/jspui/handle/doc/4306>

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2021, March 17). Pro vnesennya zmin do Poryadku provedennya monitoryngu 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>

15. HMRC internal manual. INTM482000 – Transfer pricing: risk assessment: contents. URL: https://www.gov-uk.translate.google.com/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm/482000?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=nui,sc

16. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2015, June 2). Pro zatverdzhennya Poryadku formuvannya planu-grafika provedennya dokumental'ny'x planovy'x perevirok platny'kiv podatkov [About the statement of the Procedure for formation of the plan-schedule of carrying out documentary planned checks of taxpayers]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>

Serhii S. Brekhov, Candidate of Economic Sciences, Leading Researcher, Scientific and Research Institute of Fiscal Policy, University of State Fiscal Service of Ukraine,

Priorities for Improving the Activities of the State Tax Service to Assessing the Risks of Transfer Pricing

An effective transfer pricing control system is impossible without the use of the subsystem for detecting and assessing the risks of non-compliance of the conditions of foreign economic operations with the arm's length principle. Due to the uniqueness of national economic and tax systems, each country independently determines the procedure for monitoring and the specifics of risk assessment of transfer pricing. Thus, the purpose of this article is to define a conceptual approach and the main priorities for improving the activities of the State Tax Service of Ukraine to assess the risks of transfer pricing.

This article, based on the study of international recommendations and best international experience, using methods of observation and comparison, analysis and synthesis, systematization of information, summarizes the requirements for building a system of risk assessment of controlled transactions and risk-based control of transfer pricing legislation. The paper presents a conceptual vision for the functioning of the risk assessment system for transfer pricing as an element of the state system of tax risk management. It was found that to ensure effective management of tax risks in transfer pricing it is necessary to: identify risk areas and carry out risk assessment of transfer pricing at the macro, meso and micro levels, keep a register of risks in transfer pricing; assess the level of risk of the taxpayer on transfer pricing, apply automatic risk determination algorithms, cooperate with taxpayers to obtain additional information on risky transactions in order to assess and verify controlled transactions. With this in mind, a list of indicators has been proposed to determine the level of riskiness of taxpayers, priority areas for improving the activities of the State Tax Service of Ukraine to assess the risks of transfer pricing have been identified and outlined, which in turn can be the basis for further research and practical recommendations.

Keywords: transfer pricing, tax risk, State Tax Service of Ukraine, risk assessment, controlled transactions, tax control, risk indicator, arm's length principle.

Стаття надійшла до редколегії 18 жовтня 2021 року