

УДК 342.9

М. О. Куц
*аспірант**Класичного приватного університету*

ОСОБЛИВОСТІ ВРЕГУЛЮВАННЯ ДЕЯКИХ КАТЕГОРІЙ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЩОДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Вступ. Економіка України є частиною європейської економіки і багато компаній здійснюють свою господарську діяльність як в Україні, так і за її межами з використанням різних міжнародних структур, в тому числі з метою необхідного їм податкового планування. Міжнародні податкові угоди відіграють важливу роль в регулюванні фінансової діяльності держави і займають важливе місце в ієрархії джерел податкового права. Платникам податків вони дають гарантію, що з їх доходів і майна не будуть утримуватися подвійні податки, і надають захист від дискримінаційного оподаткування за кордоном; для держави в особі фіскальних органів вони забезпечують можливість взаємних прямих консультацій для вирішення багатьох спірних питань, а також для контролю за зовнішньоекономічною діяльністю своїх резидентів.

Постановка завдання. Дослідити особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення.

Результати. Питанням вирішення податкових спорів присвячені наукові роботи таких авторів як: С.В. Василенко, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, О. Л. Дмитрик, Л. М. Касьяненко, Ю. О. Костенко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашев, А. О. Монаєнко, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, О. В. Покатаєва, Н. Ю. Пришва, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, О. В. Солдатенко, Н. Я. Якимчук та ін.

Безперечно важливість міжнародні податкові угоди мають для держави як носія економічних прав, оскільки є засобом закріплення на договірній основі своїх прав на отримання справедливої частки від оподаткування доходів і майна, отриманих резидентами від міжнародної економічної і фінансової діяльності.

У сучасних економічних умовах одним з важливих аспектів подальшого розвитку і вдосконалення податкової системи та податкового адміністрування продовжує залишатися побудова концептуального діалогу між фіскальними органами і платниками податків, а також підвищення «градуса довіри» між ними.

В умовах конкуренції податкових систем різних держав розвиток таких структур може призводити до суттєвих втрат для державного бюджету України, обумовленим виводом прибутків в країни, що надають більш сприятливий (пільго-

вий) режим оподаткування. Внаслідок цього наша правова система неминує розвивається в руслі основних світових тенденцій і пристосовується до все більш складних способів і методів здійснення господарської діяльності. Зокрема, у податковому праві з'являються інститути, які за допомогою методів міжнародного податкового планування дозволяють запобігати ухиленню від сплати податків. Такі правові інститути вже діють в правових системах розвинених країн.

Крім того, втрата державних податкових надходжень через агресивне податкове планування мультинаціональних корпорацій об'єднала світ навколо пошуку ефективних інструментів боротьби з виведення прибутку з-під оподаткування.

Чинні міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування застосовують із зловживаннями не лише мультинаціональні корпорації, а й «внутрішні інвестори» — часто задля легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. Більшість таких конвенцій застарілі і містять звільнення від оподаткування в Україні.

Зокрема, найбільш затребуваними і ефективними серед відомих в даний час інститутів протидії розмивання податкової бази та виводу прибутку за кордон (далі правила протидії BEPS) є правила регулювання трансфертних цін і так званої тонкої капіталізації. 22 листопада 2016 року Україна подала заявку на вступ до BEPS-асоціації з 01 січня 2017 року.

Окрему увагу Верховною Радою України в останні кілька років було приділено питанням трансфертного ціноутворення через прийняття відповідних змін до Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Найбільш активно даний правовий інститут застосовується в зовнішньоторговельних відносинах, при цьому податковий аспект договірної роботи займає одне з провідних місць при здійсненні податкового планування. Відмінності податкових систем різних країн з різними форматами визначення бази оподаткування, різними податковими ставками і строками сплати податків (в тому числі зони офшорів) є підставою для платників податків продумувати планування фінансових потоків і переміщення їх основної частини в найбільш прийнятну для них (з точки зору оподаткування прибутків) юрисдикцію.

Вказані відмінності також створюють певні труднощі для Верховної Ради України і ДФС

України з огляду на необхідність вивчення права зарубіжних країн, опрацювання системи податкового законодавства і застосування його в практиці податкового адміністрування. Разом з тим, підвищується роль досудового врегулювання публічно-правових спорів в податковій сфері, дозволяючи учасникам процесу сформувати спільну точку зору на спірну проблематику.

Конструкції, призначені для перерозподілу прибутку у формі трансфертних платежів, називаються схемами трансфертного ціноутворення. Найбільш поширеним варіантом такої схеми є експорт або імпорт товарів через проміжну офшорну компанію з цілеспрямованим варіюванням контрактної ціни угоди з цією компанією.

Вперше правила контролю трансфертних цін з'явилися в США в 1960-х рр. Питання трансфертного ціноутворення виникають при взаємодії між собою декількох компаній, що входять, наприклад, в єдину холдингову структуру з особливим режимом ціноутворення всередині компаній групи і регулювання центрів акумулювання прибутку.

Одним з перших прикладів застосування міжнародних холдингових структур була корпорація, створена братами Вести ще в 1897 році. Система договірних відносин між усіма належними їм компаніями, що забезпечували різні етапи виробництва та реалізації м'ясних консервів, була побудована таким чином, щоб максимальний прибуток формувалася у компаній, зареєстрованих в країнах з найнижчим рівнем оподаткування. Протягом ХХ ст. багато міжнародних холдингів використовували трансфертні ціни аналогічним чином. Для захисту публічних фінансових інтересів багато держав ввели правила, які зобов'язують холдинги доводити, що ціни, які застосовуються між компаніями групи, відповідають цінам на вільному ринку, а податки з прибутків сплачуються в належному місці.

В умовах глобалізації економіки питання податкового контролю за застосуванням трансфертного ціноутворення почали виходити на якісно новий рівень, а саме: фіскальні органи мають не просто ефективно протистояти ухиленню від оподаткування з використанням трансфертних цін, але і не повинні створювати перешкоди для діяльності платників податків на території України. Певною мірою новація в сфері податкового адміністрування трансфертного ціноутворення повинні служити каталізатором гармонізації податкових відносин між державою і платниками податків з тим, щоб зняти значну частку суб'єктивізму при вирішенні публічно-правових спорів в податковій сфері. Велику роль має відігравати врахування кращих закордонних практик і підходів, узагальнених міжнародними організаціями, в першу чергу ОЕСР, в діяльність органів ДФС України при

вирішенні методологічних завдань, пов'язаних з підготовкою документації з трансфертного ціноутворення та її поданням.

При цьому питання, пов'язані з процедурою взаємного узгодження міжнародного формату правовідносин, регулюються двосторонніми конвенціями, укладеними на основі Модельної податкової конвенції ОЕСР, Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування) як багатостороннім договором, розробленим Організацією економічного співробітництва та розвитку у межах боротьби з розмиванням бази оподаткування й виведенням прибутку з-під оподаткування, а також Арбітражної конвенції Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування в зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств, які зводяться до вирішення спірних питань щодо дотримання правил подвійного оподаткування, трансфертного ціноутворення, встановлення територіальної сфери діяльності підрозділів компаній.

Слід зазначити, що окремі кроки Плану BEPS можуть стосуватись українського бізнесу уже найближчим часом, за умови, що такий бізнес володіє компаніями в юрисдикціях, які активно імплементують принципи BEPS в національне законодавство

Відповідно до Указу Президента України № 180/2016 від 28 квітня 2016 року було створено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон з урахуванням міжнародних ініціатив ОЕСР. У рамках підготовки законопроектів з питань протидії BEPS розглядалися наступні питання:

1. Правила про оподаткування контрольованих іноземних компаній: резиденти України сплачуватимуть в Україні податок із нерозподіленого прибутку іноземних компаній, які їм належать або контролюються. Запроваджується обов'язкове декларування участі (контролю) в іноземних компаніях. Базуються на рекомендаціях Частини 3 Плану BEPS;

2. Обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами: посилюються обмеження щодо врахування в податковому обліку витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами (у вигляді процентів, курсових різниць). Базуються на рекомендаціях Частини 4 Плану BEPS;

3. Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування: запроваджуються загальні правила попередження зловживанням під час здійснення виплат на користь нерезидентів (General Anti-Abuse Rules, або GAAR), у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного опо-

даткування. Базуються на рекомендаціях Частини 6 Плану BEPS;

4. Запобігання уникненню статусу постійного представництва: уточнюються правила про оподаткування постійних представництв нерезидентів в Україні, що перешкоджатимуть штучному уникненню цих правил. Базуються на рекомендаціях Частини 7 Плану BEPS;

5. Запровадження звітності в рамках підготовки документації з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній: запроваджується система звітності та розкриття інформації для груп компаній, які мають присутність в Україні та за кордоном. Базуються на рекомендаціях Частини 13 Плану BEPS;

6. Приєднання до механізму автоматичного обміну податковою інформацією: приєднання України до міжнародної системи обміну фінансовою інформацією, що дозволить податковим органам України отримувати інформацію про стан та операції за рахунками резидентів України за кордоном.

Зауважимо, що Конвенції передбачають процедуру звернення за захистом порушених прав платників податків-резидентів і громадян відповідних держав в компетентні органи договірних держав – членів ЄС, порядок вирішення податкових спорів.

Крім того, 1 липня 2019 р. набуде чинності нова Директива ЄС щодо механізмів вирішення податкових спорів (Council Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union), яку було прийнято ще 10 жовтня 2017 р. Ці нові правила забезпечать швидше й ефективніше вирішення податкових спорів між державами-членами, пропонують значно більше податкової визначеності для компаній й осіб, які мають проблеми з подвійним оподаткуванням. Так, подвійне оподаткування відбувається, коли дві або більше країн вимагають права оподаткувати однаковий дохід або прибуток компанії чи фізичної особи. Наприклад, це може виникнути внаслідок невідповідності національних норм різних юрисдикцій або розбіжних тлумачень одного й того самого положення в двосторонньому податковому договорі.

В Україні правила, що обмежують трансфертні ціни, з'явилися з прийняттям ст. 39 Податкового кодексу України. Правила цієї статті презюмують ринковість договірної ціни до тих пір, поки не буде доведено протилежне.

Однією із передумов для введення державного регулювання в сфері трансфертного ціноутворення був встановлений станом на 2012 рік Міністерством доходів і зборів України значний обсяг українського товарного експорту через треті країни (часто через афілійованих осіб), а загальний обсяг експорту за непрямыми контрактами складав 260 млрд. грн. В результаті за межами України залишилося майже 30% від доходу товарів. Тому дані операції з необґрунтовано заниженими ціна-

ми з контрагентами, які знаходяться в «податкових гаванях» мали контролюватися відповідними уповноваженими органами влади. Іншою такою передумовою був відтік капіталу з України через інвестиції у формі акціонерного капіталу на Кіпр та Віргінські Острови (Велика Британія), ставка податку на прибуток яких складала 12,5% та 0% відповідно. Тому Україна не доотримувала податкові надходження, які залишалася на підприємствах в офшорних зонах [2].

Правила регулювання трансфертного ціноутворення були запроваджені в Україні з 1 вересня 2013 року. Варто зазначити, що введення міжнародних правил регулювання трансфертного ціноутворення підкріплене міжнародним досвідом. До країн з найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать також Індія та Китай, які демонструють стійкі тенденції до економічного зростання, що підтверджує доцільність існування правил регулювання трансфертного ціноутворення [2].

Надалі контроль за застосовуваними платниками податків цінами – це одне з питань, що обговорювалося у парламенті неодноразово. Законом України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення від 4 липня 2013 року № 408-VII регламентувалося визначення процесу трансфертного ціноутворення як системи визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визначених відповідно до статті 39 Податкового кодексу України контрольованими.

Загальна мета трансфертного ціноутворення – впливати на показники роботи кожного підрозділу компанії, який здійснює виготовлення продукції, сприяти збільшенню прибутку підрозділів компанії, що має в кінцевому підсумку призвести до збільшення її прибутку.

Трансфертні ціни дозволяють перерозподіляти загальний прибуток групи осіб на користь осіб, які перебувають в державах з більш низьким рівнем оподаткування. Це найбільш проста і найпоширеніша схема мінімізації сплати податків.

У результаті застосування схем трансфертного ціноутворення у міжнародних холдингових груп виникає потенційна можливість акумулювати основні прибутки групи в юрисдикціях з найменшим рівнем оподаткування, в результаті чого неминуче відбувається «розмивання» податкової бази в тих компаніях групи, які зареєстровані в країнах з високим рівнем оподаткування.

Парламент та податкова влада країн з високим рівнем оподаткування не бажають погоджуватися з таким «розмиванням» своєї податкової бази. У зв'язку з цим, більшістю розвинених країн встановлені серйозні обмеження на свободу маніпулювання трансфертними цінами для податкових цілей.

У Податковому кодексі України встановлені правила визначення цін для цілей оподаткування у зв'язку з вчиненням угод між пов'язаними особами, що передбачають застосування загальноприйнятого у світовій практиці принципу «витагнутої руки».

Суть цього принципу полягає в тому, що звичайні учасники ринку, будучи незалежними партнерами, знаходяться один від одного на певній відстані (відстані «витагнутої руки») на відміну від осіб, які, будучи пов'язаними, «йдуть рука об руку» і встановлюють між собою контрактні ціни, відмінні від ринкових, з метою зниження податкових виплат. Відповідно до принципу «витагнутої руки» для цілей оподаткування розмір цін (виплат) перераховується виходячи з ринкових значень, якщо б компанії були незалежні.

Цей принцип ліг в основу Керівництва Організації економічного співробітництва і розвитку з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій і податкових служб 1995 року, яке широко використовується в практиці роботи провідних зарубіжних податкових адміністрацій.

Положення Податкового кодексу України знаходяться в тісному взаємозв'язку з підходами, викладеними у вище зазначеному Керівництві і також присвячені трансфертному ціноутворенню, під яким слід розуміти встановлення цін в господарських операціях між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками єдиної групи компаній таким чином, щоб перерозподіляти загальний прибуток групи на користь осіб, які перебувають у більш сприятливому податковому режимі. Трансферне ціноутворення в багатьох країнах, в тому числі і в нашій, є об'єктом пильної уваги фіскальних органів.

Ефективний механізм податкового контролю за трансфертним ціноутворенням полягає в його невикористанні для мінімізації податкових зобов'язань. Процедура проведення перевірок контрольованих операцій суттєво відрізняється від інших податкових перевірок, оскільки основою для прийняття рішень за такими перевірками є набір суджень посадових осіб фіскального органу про правильність використання платником податків однорідності товарів, співставності фінансових та комерційних умов [1, с. 45].

Правові засади призначення та проведення перевірки контрольованих операцій визначено, крім ст. 39 Податкового кодексу України, також і Порядком проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витагнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 березня 2016 року № 344.

Відповідно до пп.39.5.2 Податкового кодексу України перевірки контрольованих операцій проводять відповідно до положень глави 8 «Пе-

ревірки» розділу II Податкового кодексу України з огляду на особливості, визначені у ст. 39 цього кодексу.

Разом із цим, перевірки контрольованих операцій суттєво відрізняються від інших податкових перевірок в частині підстав призначення, процедур, методології та строків проведення, документального оформлення результатів таких перевірок.

Крім того, в пп. 75.1.2 ст. 75 Податкового кодексу України, який регламентує види перевірок, визначено, що дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» не може бути предметом планової документальної перевірки. Водночас, відповідно до ст. 78 Податкового кодексу України перевірка платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій проводиться з урахуванням особливостей, визначених у ст. 39 цього Кодексу (пп. 78.9).

Отже, перевірки контрольованих операцій мають бути проведені винятково у формі документальних позапланових перевірок. Це закріплено також і в п. 4 розділу I Порядку проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витагнутої руки», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 березня 2016 року № 344.

Підстави проведення перевірки контрольованих операцій встановлено у вище наведеному Порядку, що перевірка контрольованих операцій проводиться за наявності підстав, визначених у пп. 39.5.2.1 ст. 39 та пп. 78.1.14-78.1.16 ст. 78 Податкового кодексу України.

Таким чином, на відміну від інших документальних позапланових перевірок, підстави яких наведено тільки в ст. 78 Податкового кодексу України, перевірки контрольованих операцій мають ще окрему підставу, визначену в ст. 39 Податкового кодексу України.

Норми пп. 39.5.2.1 ст. 39 та пп. 78.1.14-78.1.16 ст. 78 Податкового кодексу України можуть бути використані незалежно одна від одної, тобто як підстави для призначення перевірки контрольованої операції вони можуть бути зазначені як окремо, так і разом. А отже, перевірка з питань контрольованої операції може бути призначена за наявності будь-якої з цих підстав.

Можна також говорити про використання окремих елементів економіко-правового аналізу при оцінці правильності обчисленої податкової бази. Ось чому ефективний податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення має бути тісно пов'язаний з вдосконаленням чинного законодавства про експертну діяльність, розвитком примирних процедур, інституту попередніх угод про ціноутворення. Податковий контроль, в кінцевому результаті, має бути спрямований на за-

безпечення економічної безпеки держави. В умовах нестабільної фінансово-економічної ситуації зростають ризики застосування схем уникнення оподаткування, підвищується потреба в розробці та застосуванні ризик-орієнтованих підходів.

Безумовно, зазначений вид перевірки не є передбаченим чинним законодавством України як виїзні документальні або камеральні перевірки, разом з тим специфіка діяльності платників податків, щодо яких можуть застосовуватися правила трансфертного ціноутворення, свідчить про необхідність приділення цій формі контролю підвищеної уваги. Тому є необхідність внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

Суть контролю за трансферним ціноутворенням полягає не в тому, щоб проводити перевірки, а в тому, щоб компанії самостійно сплатили податки виходячи з ринкових цін. ДФС України проводить перевірки повноти обчислення та сплати податків у зв'язку із здійсненням угод між пов'язаними особами. Перелік пов'язаних осіб умовно можна поділити на групи за способом виникнення пов'язаності компаній: участь в статутному капіталі і вплив на органи управління – для юридичних осіб; посадове підпорядкування і родинні зв'язки – для фізичних осіб.

Для визнання пов'язаності осіб враховується вплив, який може виявлятися в силу участі однієї особи в статутному капіталі інших осіб; відповідно до укладеної між ними угоди; при наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами.

Однак, виявлення окремих ознак і взаємозв'язку господарюючих суб'єктів ще не означає, що вони утворюють єдину групу із отримання певних податкових вигод.

Тому має підвищуватися роль погоджувальних процедур на етапі проведення контрольних заходів фіскальними органами та платник податків має право сформулювати і донести до контролюючого органу свою правову позицію у справі.

Основним критерієм для визнання осіб пов'язаними є частка прямої або непрямої участі однієї компанії в іншій. Цей критерій має використовуватися також і при визначенні пов'язаних й афілійованих осіб.

Відповідно до пп. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених підпунктом 39.2.1.5 цього підпункту;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 цього підпункту, або які є резидентами цих держав;

г) 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.

У разі внесення змін до переліку організаційно-правових форм нерезидентів у розрізі держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до цього підпункту, вони набирають чинності з 1 січня звітного року, що настає за календарним роком, у якому внесено такі зміни;

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з таким нерезидентом за відсутності критеріїв, визначених підпунктами "а" – "в" цього підпункту, визнаються неконтрольованими;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" цього підпункту, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок), господарські операції платника податків з ним за відсутності критеріїв, визначених підпунктами "а" – "в" цього підпункту, визнаються неконтрольованими.

При взаємній зацікавленості до вирішення податкового спору на досудовій стадії і формуванні певної справедливої правової позиції вдалося б уникнути цього спору шляхом самостійного звернення до тексту Керівництва Організації економічного співробітництва і розвитку з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних корпорацій і податкових служб 1995 року.

Беручи до уваги, що питання податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в більшості випадків зачіпають зовнішньоекономічні операції, ДФС України має дотримуватися загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів укладення таких угод, зокрема, що містяться в цьому Керівництві.

У зв'язку з цим, застосування альтернативних форм врегулювання податкових спорів є найактуальнішими в умовах сьогодення. Серед погоджувальних процедур можна виділити такі форми як: створення робочих комісій, отримання роз'яснень вітчизняних та іноземних фіскальних органів, застосування податкових «правил-індульгенцій» нерезидентів – tax rulings, вироблення спільних позицій і документів, формування критеріїв пов'язаних компаній, характерних для діяльності платника податків, і які мають бути виписані в чинному законодавстві, врахування правових позицій платників податків, наприклад, через їх асоціації при розробці проектів податкових законів тощо.

Безумовно, з деяким обмеженням, але тим не менше однієї з можливих форм альтернативного врегулювання спору можуть виступати роз'яснення державних органів – ДФС України. Одночасно необхідно брати до уваги, що роз'яснення носять рекомендаційний характер, спрямовані необмеженому колу осіб і висловлює правову позицію контролюючого органу з того чи іншого питання.

Направлення платниками податків питань податковому органу та обмін правовими позиціями з ним щодо порядку проведення розрахунків з бюджетом, що впливають на оподаткування та проведення господарських операцій, є ефективною формою вироблення єдиної правової позиції платників податків і фіскальних органів і одночасно превентивним заходом виникнення податкових спорів у майбутньому. Віднесення подібних роз'яснень до категорії форм врегулювання податкових спорів пояснюється специфікою трансфертного ціноутворення. В даному випадку процес обміну правовими позиціями з фіскальним органом полягає не тільки у вираженні своєї позиції, але в аргументації певного трактування норми податкового права і в процесі спільної роботи сторони можуть прийти до порозуміння і виключити підстави для виникнення податкового спору (платник податків уточнить свої податкові зобов'язання або податковий орган не буде кваліфікувати певні його дії як податкове правопорушення). Можливість застосування податкових роз'яснень може ґрунтуватись і на їх застосуванні після проходження процедур взаємного узгодження позицій між компетентними органами держав (як правило, або податкових органів, або відповідними міністерствами фінансів).

Адміністрування платників податків в рамках процедури перевірки ринкових механізмів встановлення цін по контрольованих операціях заснований на аналізі фіскальним органом джерел інформації про ринкові ціни. Основним дефектом в даному випадку є відсутність законодавчо встановленого переліку джерел для визначення ринкових цін. Існують такі недоліки у вітчизняному регулюванні трансфертного ціноутворення як: надмірно широке коло контрольованих опе-

рацій, понятійна невизначеність (нечітка процедура визначення ринкових цін), відсутність регулювання специфічних угод (наприклад, угод про розподіл витрат).

При відкритому переліку джерел інформації та не рівних можливостях державного органу та платника податків щодо доступу до останніх (платність окремих баз даних) завжди буде виникати спір між фіскальним органом та платником податків про те, які ціни використовувати, оскільки вони будуть взяті з різних джерел інформації.

Цікава і правова природа коментарів офіційних посадових осіб фіскальних органів. Поки в нормативно-правових актах та судовій практиці немає норми та відповідно правової позиції, яка зможе обґрунтувати режим коментарів і, відповідно, обсяг їх використання в правозастосовчій практиці. Це, в свою чергу, створює невизначеність для платників податків, які хотіли б покладатися на положення коментарів при плануванні податкових наслідків своєї господарської діяльності. Необхідно відзначити, що в закордонному податковому праві дискусії про правовий режим коментарів проводяться досить активно, що сприяє прогресу в розумінні даної теми як теоретиками, так і практиками, в той час як в Україні кількість публікацій і обговорень надзвичайно мала.

Ефективність погоджувальних процедур безпосередньо залежить від ступеня визначеності правових норм. Удосконалення положень закону в напрямку конкретизації цілей наданих прав, встановлення чітких варіантів можливої поведінки, встановлення процедур, зрозумілих як для фіскальних органів, так і для платників податків, – ось у чому вирішення проблеми зловживання правом суб'єктами податкових правовідносин.

Зміни структури трансфертного ціноутворення повинні торкнутися і уповноваженого органу держави. Крім того, при проведенні територіальними фіскальними органами і документальних податкових перевірок у разі виявлення факту здійснення контрольованих операцій, повідомлення про які не було направлено платником податків, зазначений податковий орган самостійно формує і направляє в ДФС України відповідне повідомлення про факт виявлення контрольованих операцій, чого до 2016 року не було. Так, відповідно до п. 39.5.1.2 ст. 39 Податкового кодексу України у разі якщо контролюючий орган під час виконання функцій податкового контролю виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які відповідно до підпункту 39.4.2 пункту 39.4 цієї статті не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику. Повідомлення надсилається засобами електронного зв'язку не пізніше 5 робочих днів із дня виявлення таких операцій.

Основну масу платників податків, що потрапляють в зону податкового контролю в сфері трансфертного ціноутворення, складають великі платники податків. Дана категорія осіб підлягає обов'язковому включенню в план виїзних податкових перевірок. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Важливе місце в системі взаємовідносин платників податків і держави в сфері трансфертного ціноутворення займає обрана холдингової структурою політика ціноутворення всередині групи компаній. Дана стратегія і її «агресивність» з точки зору норм національного законодавства багато в чому визначають подальшу увагу і інтерес з боку фіскальних органів.

Стосовно питань трансфертного ціноутворення основним напрямком в частині взаємовигідного та максимального зниження можливого конфлікту повинна послужити спільна робота платника податків та фіскальних органів щодо визначення ключових показників ціни всередині групи.

Одним із інструментів такої спільної роботи може бути угода про ціноутворення для цілей оподаткування, яка буде угодою між платником податків і ДФС України про порядок визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях.

До ст. 39 Податкового кодексу України слід тоді внести зміни, які б передбачали наступні види можливих таких угод про ціноутворення:

- між великим платником податків і ДФС України;
- між кількома вітчизняними компаніями, які утворюють холдинг і здійснюють однорідні контрольовані операції, і ДФС України;
- між великим платником податків, ДФС України та відповідним уповноваженим органом виконавчої влади іноземної держави, з яким укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування.

У рамках формування політики ціноутворення великий платник податків може спільно з ДФС України працювати на таких питаннях:

- роз'яснення положень податкового законодавства України, повноважень фіскальних органів та їх посадових осіб стосовно перевірки групи пов'язаних компаній;
- документальне підтвердження в залежності від специфіки діяльності великого платника податків;
- спільне напрацювання великими платниками податків і фіскальними органами проектів нор-

мативно-правових актів, що полегшують ведення бухгалтерського обліку та здійснення податкового контролю;

- правильність вибору методу визначення вартості товарів;
- орієнтовний рівень націнки на продукцію в залежності від номенклатури і ринкових цін на аналогічні товари;
- надання великим платником податків пояснень в рамках нестандартних фінансових розрахунків (розрахунки цінними паперами, відступлення прав вимоги);
- пояснення причин утворення збитків в одній (кількох) юридичній особі.

Ефективність зазначених дій підвищуватиметься за рахунок скорочення тимчасових, трудових і економічних витрат на проведення погоджувальних процедур у порівнянні з витратами за результатами здійснення заходів податкового контролю щодо виконання вимог податкового законодавства стосовно визначення цін для цілей оподаткування (підготовка повідомлень, документації про визначення цін для цілей оподаткування), вибір методології визначення цін для цілей оподаткування є очевидним, а інформація, яка використовується для цілей застосування методології, – точною і достовірною, укладення угоди може бути визнано платником податків недоцільним. При цьому важливо пам'ятати, що укладення угоди є добровільним і має відповідати інтересам як держави, так і великим платникам податків. Цікавим напрямком також може бути і укладення попередніх угод про ціноутворення.

Беручи до уваги, що укладення угоди про ціноутворення може, в тому числі, передбачати участь іноземного компетентного органу влади, превентивна роль мінімізації випадків різного розуміння та трактування фіскальними органами і платниками податків нормативно-правових актів та інформації, що одночасно можна розглядати і як альтернативну форму врегулювання спору, повинна виражатися в спільній розробці платниками податків і державою основних форматів адміністрування податків і зборів. При цьому участь уповноваженого органу виконавчої влади іноземної держави при укладанні угоди про ціноутворення в зазначеному випадку пропонується зробити обов'язковим.

У жовтні 2015 р. у звіті ОЕСР рекомендувалося введення трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення:

- основна документація (master file) – інформація про глобальні операції та підходи до трансфертного ціноутворення мультинаціональної групи компаній;
- локальна документація (local file) – інформація про операції, що відносяться до конкретної країни;

- звіт в розрізі зарубіжних країн, де здійснюється діяльність (country-by-country report), – звіт, що містить інформацію, яка належить до глобального розподілу прибутку і податків у всіх країнах, в яких група здійснює діяльність, а також деякі показники її економічної активності в цих країнах (кількість працівників, активи тощо).

Приймаючи рішення про імплементацію зазначених положень до вітчизняної практики, держава повинна врахувати побажання великих платників податків з врахуванням специфіки діяльності основних категорій платників податків, а також за максимального розкриття наявної у державних органах інформації. Наприклад, якщо у фіскальних органів є доступ до митної інформації, а платник податків використовує інші джерела, що йому доступні, то незрозуміло, чия оцінка буде визнана ринковою ціною. Або у платника податків немає доступу до даних митних органів та він прийшов до висновку, що в загальнодоступних джерелах немає інформації про ціни на зіставні товари, застосував певні методи визначення митної вартості товару і не обізнаний, чи буде його позиція визнана фіскальними органами в разі розбіжностей. В даний час відповідь може дати тільки орган влади, що має вирішувати спори платників податків і фіскальних органів в рамках досудового врегулювання.

Суб'єкти податкових правовідносин мають певні права і несуть відповідні обов'язки, виконання та дотримання яких гарантують нормальне функціонування відносин у сфері оподаткування. В контексті інформаційної взаємодії права і обов'язки суб'єктів податкових правовідносин не змінюють свого характеру, не дивлячись на те, що дані відносини можуть ґрунтуватися на співробітництві в податковій сфері. Податкові правовідносини завжди є відносинами влади і підпорядкування. Тому слід враховувати і характер відносин інформаційного обміну, де фіскальні органи займають «домінуюче» положення і вказуватимуть на належну поведінку платників податків.

Процес модернізації і ефективності діяльності фіскальних органів повинен ґрунтуватися на вдосконаленні податкового законодавства України, що також обумовлює упорядкування підзаконної нормативно-правової бази їх діяльності. Забезпечення інформаційної взаємодії фіскальних органів і платників податків має займати важливе місце в системі податкового адміністрування.

При цьому відстеження зазначених змін ні в якому разі не носить односторонній (стосовно фіскального органу або компанії) характер. Складність і багатогранність нормативних положень, що регулюють сферу суспільних відносин щодо трансфертного ціноутворення, об'єктивно має «підштовхувати» учасників податкових пра-

вовідносин до правового діалогу та відкритих правил взаємодії та роботи.

Трансферне ціноутворення є одним з найскладніших інститутів податкового законодавства України. Постійне оновлення чинного законодавства України обумовлює необхідність відстеження чинних редакцій правових норм і чітке реагування платників податків в своїй господарській діяльності на них з метою виключення складу податкового правопорушення. З іншого боку, необхідність дослідження великого обсягу положень чинного законодавства різних країн і необхідність їх оцінки в цілісності і взаємозв'язку (в залежності від юрисдикцій компаній учасників холдингу) створює сприятливу основу для розвитку діалогу між платниками податків і державою (спільної розробки єдиних положень, термінології, трактування критеріїв пов'язаності компаній, порядку визначення джерел ринкових цін, порядку обміну документами та інформацією) з метою формування єдиної позиції і недопущення виникнення податкового спору і тривалого судового його розгляду та вирішення.

Висновок. Діяльність фіскальних органів в сфері моніторингу та контролю за відповідністю нормам податкового законодавства політики визначення цін має бути орієнтована на припинення розмивання податкової бази як всередині держави, так і в рамках аналізу національних юрисдикцій. Разом з тим, фіскальні органи повинні враховувати, що політика трансфертного ціноутворення використовується не тільки з метою ухилення від оподаткування, а й як елемент управління складними структурами фінансових і товарних потоків усередині групи компаній.

У зв'язку з цим, держава має стимулювати платників податків на залучення грошових коштів в свою юрисдикцію і забезпечити можливість зростання і масштабування бізнесу, гарантуючи чіткий і прозорий податковий контроль за його діяльністю, єдиний понятійний апарат та внесення змін до законодавчих актів з урахуванням позиції платників податків. Таким чином, вдосконалення чинного податкового законодавства матиме синергетичний ефект, що буде спрямований на дотримання публічних фінансових інтересів держави і надаючи сумлінним платникам податків рівні умови для здійснення підприємницької діяльності.

Література

- 1.Коротун В.І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 42-46.
- 2.Сенів М.Т. Особливості запровадження трансфертного ціноутворення в Україні. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3162>.

Анотація

Куц М. О. Особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. – Стаття.

У статті автор зазначає, що трансферне ціноутворення є одним з найскладніших інститутів податкового законодавства України. Постійне оновлення чинного законодавства України обумовлює необхідність відстеження чинних редакцій правових норм і чітке реагування платників податків в своїй господарській діяльності на них з метою виключення складу податкового правопорушення. В питаннях трансфертного ціноутворення основним напрямком в частині взаємовигідного та максимального зниження можливого конфлікту між контролюючими органами та платниками податків має стати спільна робота платника податків та фіскальних органів щодо визначення ключових показників ціни всередині групи. Одним із інструментів такої спільної роботи запропоновано також укладати угоди про ціноутворення для цілей оподаткування, яка буде угодою між платником податків і ДФС України про порядок визначення цін і (або) застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях. У зв'язку із цим, запропоновано внести відповідні зміни до ст. 39 Податкового кодексу України.

Ключові слова: податковий контроль, податкова перевірка, податковий орган, податки і збори, податкове законодавство, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, податкове планування.

Аннотация

Куц М. О. Особенности урегулирования некоторых категорий налоговых споров относительно трансфертного ценообразования. – Статья.

В статье автор отмечает, что трансфертное ценообразование является одним из самых сложных институтов налогового законодательства Украины. Постоянное обновление действующего законодательства Украины обуславливает необходимость отслеживания действующих редакций правовых норм и четкое реагирование налогоплательщиков в своей хозяйственной деятельности на них с целью исключения состава налогового правонарушения. В вопросах трансфертного це-

нообразования основным направлением в части взаимовыгодного и максимального снижения возможного конфликта между контролирующими органами и налогоплательщиками должна стать совместная работа налогоплательщика и фискальных органов по определению ключевых показателей цены внутри группы. Одним из инструментов такой совместной работы предложено также заключать соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, будет соглашением между налогоплательщиком и ДФС Украины о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых операциях. В связи с этим, предлагается внести соответствующие изменения в ст. 39 Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговая проверка, налоговый орган, налоги и сборы, налоговое законодательство, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, налоговое планирование.

Summary

Kuts M. O. The features of categories settlement of tax disputes regarding transfer pricing. – Article.

The author notes in the article that transfer pricing is one of the most difficult institutions of the tax legislation of Ukraine. The constant updating of the current legislation of Ukraine necessitates the monitoring of current versions of legal norms and a clear response of taxpayers in their business activities to them in order to exclude the composition of the tax offense. In the issues of transfer pricing, the main direction in terms of mutually beneficial and maximum reduction of possible conflict between regulatory authorities and taxpayers should be the joint work of taxpayers and fiscal authorities to determine key price indicators within the group. One of the tools of such joint work is also proposed to conclude pricing agreements for tax purposes, which will be an agreement between the taxpayer and the SFS of Ukraine on the procedure for determining prices and (or) the application of pricing methods in controlled transactions. In this regard, it is proposed to make appropriate changes to Art. 39 of the Tax Code of Ukraine.

Key words: tax control, tax audit, tax authority, taxes and fees, tax legislation, transfer pricing, controlled transactions, tax planning.