

УДК 336.225.3

Олійник Н.Р.

*аспірант сектору просторового розвитку  
Інституту регіональних досліджень імені М.І. Долишнього  
Національної академії наук України*

## ФІСКАЛЬНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНСТИТУЦІЙНИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено організаційно-інституційне забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Досліджено методи визначення ціни у контрольованих операціях, а також особливості та порядок складання Звіту про контрольовані операції. Розглянуто особливості організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання діяльності великих платників податків у сфері трансфертного ціноутворення. Названо основні проблеми та недоліки організаційно-інституційного забезпечення вітчизняного фіскального регулювання трансфертного ціноутворення.

**Ключові слова:** регулювання, фіскальне регулювання, платник податків, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, податковий менеджмент.

### Олейник Н.Р. ФИСКАЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В УКРАИНЕ: ОРГАНИЗАЦИОННО-ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ

В статье исследованы организационно-институциональное обеспечение фискального регулирования трансфертного ценообразования в Украине. Исследованы методы определения цены в контролируемых операциях, а также особенности и порядок составления отчета о контролируемых операциях. Рассмотрены особенности организационно-институционального обеспечения фискального регулирования деятельности крупных налогоплательщиков в сфере трансфертного ценообразования. Названы основные проблемы и недостатки организационно-институционального обеспечения отечественного фискального регулирования трансфертного ценообразования.

**Ключевые слова:** регулирование, фискальное регулирование, налогоплательщик, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, налоговый менеджмент.

### Olijnyk N.R. FISCAL ADJUSTMENT TRANSFER PRICING IN UKRAINE: ORGANIZATIONAL AND INSTITUTIONAL ASPECTS

This article explores the organizational and institutional support fiscal transfer pricing regulation in Ukraine. Methods for determination of controlled operations, as well as features and reporting procedure controlled operations. The features of the organizational and institutional support fiscal adjustment of large taxpayers in transfer pricing. Named the main problems and shortcomings of organizational and institutional support for national fiscal transfer pricing adjustment

**Keywords:** regulation, fiscal regulation, taxpayer, transfer pricing, controlled operations, tax management.

**Постановка проблеми.** За даними Державної фіскальної служби України з-під оподаткування через механізм трансфертного ціноутворення щороку виводиться приблизно 100 млрд грн, у результаті чого Державний бюджет України недоотримує майже 20–25 млрд грн. Ці оцінки узгоджуються з даними Світового фінансового співтовариства, згідно з якими щорічний відтік капіталу з України становить близько 9,15 млрд дол. (за цим показником Україна займає 17 місце у світі) [1]. Загалом механізми трансфертного ціноутворення для зниження податкового навантаження використовують понад половину (54%) вітчизняних підприємств-експортерів товарів (робіт, послуг).

Втрати світової економіки від застосування механізмів трансфертного ціноутворення при імпорті товарів щорічно становлять більше 21 трлн дол. США, які виводяться в офшорні зони [2].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Численні аспекти вивчення проблем фіскального регулювання трансфертного ціноутворення знайшли своє відображення у працях вітчизняних дослідників, зокрема П. Дзюби, К. Непесова, Т. Савченко, К. Швабія, О. Чумакової та ін.

В Україні законодавство щодо фіскального регулювання трансфертного ціноутворення було прийня-

те у 2013 році, однак на сьогодні як бізнес, так і податкові органи не готові до застосування прийнятих законодавчих нововведень ані методологічно, ані організаційно та практично. Вказане свідчить про беззаперечну актуальність подальшого дослідження процедурних питань фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні задля пошуку шляхів вдосконалення, зокрема його організаційно-інституційного забезпечення.

Метою статті є дослідження організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток у другій половині ХХ століття великих транснаціональних корпорацій, активізація міжнародної торгівлі та підвищення складності ведення бізнесу загалом спровокували активний пошук європейськими державами шляхів регулювання та контролю за перерозподілом оподаткованого прибутку корпорацій. Таким чином, особливому регулюванню, спрямованому на унеможливлення заниження оподаткування, піддавалося трансфертне ціноутворення.

1 вересня 2013 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [3] від 04.07.2013 року № 408-VII, нормами якого регламентовано поняття «трансфертне ціноутворення» та «контрольовані операції». Так, відповідно до вказаного законодавчого акта трансфертне ціноутворення – це система визначення звичайної ціни<sup>1</sup> товарів та/або результатів робіт (послуг) в контрольованих операціях. Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України<sup>2</sup> такими операціями є [4]:

<sup>1</sup> Звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін [4].

<sup>2</sup> У ст. 39 Податкового кодексу України імплементовано основні норми Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, як головного рекомендаційно-методичного міжнародного документа в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення.

1) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-нерезидентами;

2) господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами-резидентами, які:

– задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;

– застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;

– сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього Кодексу, станом на початок податкового (звітного) року;

– не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року;

3) операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) **на понад 5% і більше відсотків нижче** ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою **на 5 і більше відсотків<sup>2</sup>** нижчою ніж в Україні. Перелік таких держав (територій) затверджує Кабінет Міністрів України (при цьому наголошено, що Кабмін затверджує лише перелік таких держав (територій)<sup>4</sup>, а не ставки податку) і публікує центральний податковий орган щороку в офіційних друкованих виданнях та на офіційному веб-сайті із зазначенням ставок податку на прибуток (корпоративний податок). Інформація про зміну ста-

вок публікується протягом трьох місяців з моменту такої зміни.

При цьому названі операції визнаються контрольованими за умови, що загальна сума здійснених операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 млн грн<sup>5</sup> (без урахування податку на додану вартість) за відповідний календарний рік. В іншому випадку названі вище операції не вважаються контрольованими, а звичайна ціна з метою оподаткування за такими операціями не визначається.

З метою здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням податкове законодавство пов'язаними особи визначає юридичних та/або фізичних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють [4]. При визнанні осіб пов'язаними враховують вплив, який може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами<sup>6</sup> інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймають інші особи.

Пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення, відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, є [4]:

– юридичні особи – у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

– фізична та юридична особа – у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

– юридичні особи – у разі якщо одна і та ж особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав кожної юридичної особи становить 20 і більше відсотків;

– юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

– юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї ж особи (власника або уповноваженого ним органу);

– юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї ж особи (власника або уповноваженого ним органу);

– юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті ж фізичні особи;

– юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;

– юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;

– фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (а також усиновлювачі), діти (повнолітні, неповнолітні, зокрема й усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

Визначення ціни укладених угод з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за одним із методів, наведених у таблиці 1.

<sup>2</sup> У ст. 39 Податкового кодексу України імплементовано основні норми Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, як головного рекомендаційно-методичного міжнародного документа в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення.

<sup>3</sup> Цікаво, що у відповідному законопроекті, що вносився на друге читання до Верховної Ради України, у пп. 39.2.3 ст. 39 Податкового кодексу України контрольованими регламентувалися операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) **на 5 і більше відсоткових пунктів нижче**, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою **на 5 і більше відсоткових пунктів** нижчою, ніж в Україні. Так, якщо б у прийнятому Законі залишилося словосполучення «відсоткових пунктів», то платники податків та податкові інспектори порівнювали б вітчизняну ставку податку на прибуток 18% зі ставками в тих країнах, де вона становить 13% і нижче (*таких приблизно 25–30 країн*). Проте, враховуючи чинні норми податкового законодавства, платниками податків та податковими інспекторами для цілей оподаткування контрольованих операцій українська ставка корпоративного податку буде порівнюватися зі ставкою 17,01% і нижче (18–(18\*5%)) в іноземних державах (*таких приблизно 90 країн*).

Ще одним недоліком зазначеної вище норми є те, що у ній не вказано, яку саме ставку (базову чи іншу) корпоративного податку в Україні порівнювати зі ставкою аналогічного податку в інших країнах, де також існує базова та інші ставки податку.

<sup>4</sup> У 2014 році до такого переліку увійшли Словенія (ставка корпоративного податку 17%), Румунія (16%), Латвія (15%), Німеччина (15%), Сербія (15%), Кіпр (12,5%), Болгарія (10%), Чорногорія (9%) [5].

<sup>5</sup> Вказана сума враховуватиме обсяги всіх взаємних (зустрічних) операцій між зазначеними вище контрагентами, зокрема продаж товарів (робіт, послуг), бартер, надання поворотної або безповоротної допомоги, відсотки тощо.

<sup>6</sup> Господарський кодекс визначає корпоративні права як права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами [6].

Таблиця 1

## Методи визначення ціни у контрольованих операціях

Код *та назва методу	Характеристика методу та сфера його застосування
301 Порівняльна неконтрольована ціна (метод аналогу продажу)	Базується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), яка застосовується під час контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін** на ідентичні (а за їх відсутності однорідні) товари (роботи, послуги) у зівставних операціях. <i>Примітка:</i> відповідно до норм податкового законодавства, платник податків може використовувати будь-який метод визначення ціни у контрольованих операціях, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, однак у разі, якщо існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), і будь-якого іншого методу, то застосовується саме метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу). Таким чином, Податковий кодекс України фактично визначає метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) не лише пріоритетним, але й, можливо, основним для цілей трансфертного ціноутворення в Україні.
302 Ціна перепродажу	Полягає у зівставленні валової рентабельності контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів (робіт, послуг), що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності***. Валова рентабельність визначається як частка валового прибутку у чистому доході (виручці) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованому без врахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів. Метод застосовують: – для визначення відповідності ціни товару, за яку його купують під час здійснення контрольованої операції та перепродають непов'язаним особам; – якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції: а) підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування); б) змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.
303 «Витрати плюс»	– Передбачає визначення відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції звичайній ціні, шляхом порівняння валової рентабельності собівартості контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності собівартості у зівставних операціях. Валова рентабельність собівартості визначається як частка валового прибутку у собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг). Метод застосовують в основному під час: – виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); – реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами; – реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.
304 Чистий прибуток	Ґрунтується на порівнянні рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном рентабельності*** у зівставних операціях. Рентабельність визначається як частка прибутку від операційної діяльності у чистому доході (виручці) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованому без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів. Метод застосовують у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень зівставності комерційних та/або фінансових умов контрольованої та зівставних операцій під час використання методів ціни перепродажу та «витрати плюс».
305 Розподілення прибутку	– Полягає у зівставленні фактичного розподілення отриманого сукупного прибутку між сторонами контрольованої операції з розподіленням прибутку, що здійснюється на економічно обґрунтованій основі між непов'язаними особами. Для розподілу між сторонами контрольованих операцій сукупного або залишкового прибутку (збитку) всіх сторін зазначених операцій враховуються такі показники: – розмір витрат, понесених кожною зі сторін контрольованих операцій у зв'язку зі створенням нематеріальних активів; – характеристика персоналу, залученого кожною стороною, включаючи його чисельність і кваліфікацію; – обсяг витраченого персоналом часу та витрат на оплату праці; – ринкова вартість активів, що були використані кожною стороною контрольованих операцій та мали вплив на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) контрольованих операцій; – інші показники, які пов'язані з виконанням функцій, використанням активів, прийнятими комерційними ризиками та розміром фактично отриманого прибутку (збитку) кожною стороною контрольованих операцій. Метод використовують у разі наявності: – істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюють сторони контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; – у власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності.
306 Інше	– Відповідно до п. 21.2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України: – методику визначення ціни страхового тарифу затверджує Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг; – методику визначення ціни банківських послуг затверджує Національний банк України та центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізовує державну податкову і митну політику.

Джерело: складено автором за даними [4; 7]

\* Відповідно до Додатка 7 Порядку складання Звіту про контрольовані операції [7].

\*\* Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін та ринкового діапазону рентабельності затверджує Кабінет Міністрів України.



Під час вибору методу<sup>7</sup> для визначення ціни в контрольованій операції, слід враховувати повноту й достовірність вихідних даних, а також обґрунтованість застереження, що здійснюється з метою забезпечення співставності умов проведення контрольованої та зіставних операцій. При цьому допускається використання комбінації двох і більше методів, представлених у таблиці 1.

Відповідно до ст. 39.5 Податкового кодексу України для цілей оподаткування операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням, Державна фіскальна служба України зобов'язана використовувати офіційно встановлені розпорядженням Кабінету Міністрів України № 866-р від 23.10.2013 року джерела інформації про ринкові ціни (табл. 2).

Великий платник податків<sup>8</sup> має право звернутися до центрального податкового органу із заявою про узгодження цін у контрольованих операціях.

Узгодження цін у контрольованих операціях – це процедура між великим платником податків та центральним податковим органом, під час якої узгоджується порядок визначення цін у контрольованих операціях на обмежений строк на підставі договору [4]. Такий договір укладається та підписується керівником великого платника податків або його уповноваженою особою та керівником (заступником керівни-

ка) центрального податкового органу та, що цікаво, носить односторонній характер.

При цьому у разі якщо предметом узгодження є порядок визначення ціни у контрольованій зовнішньоекономічній операції, великий платник податків чи центральний податковий орган мають право залучати до процедури узгодження цін один або декілька державних органів, уповноважених справляти податки і збори в державі (державах), яка (які) є стороною контрольованої зовнішньоекономічної операції (за умови наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою (такими державами<sup>9</sup>)). Договір, укладений за результатами такого взаємного узгодження, носить двосторонній (багатосторонній) характер, а порядок і процедура узгодження цін у контрольованих операціях, за результатами яких укладаються договори, що мають двосторонній та багатосторонній характер, затверджує Кабінет Міністрів України.

Для цілей оподаткування контрольованих операцій звітним періодом є календарний рік. Платники податків, які протягом звітного періоду здійснювали зазначені операції, зобов'язані подавати Звіт про контрольовані операції (рис. 1) до податкового органу до 1 травня року, наступного за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з до-

Таблиця 2

**Перелік джерел інформації про ринкові ціни для цілей оподаткування операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням**

	Найменування джерела інформації	Видавець (утримувач інтернет-ресурсу)	Найменування товарів (груп товарів)
Основні джерела інформації	Щомісячний інформаційний бюлетень «Огляд цін українського та світового товарних ринків»	Державне підприємство «Держзовнішінформ» ( <a href="http://www.dzi.gov.ua/">http://www.dzi.gov.ua/</a> )*	Основні групи товарів, ціни на які склалися на світових та українському товарних ринках
	Інформаційно-аналітичний продукт «Товарний монітор. Україна»	Державне підприємство «Держзовнішінформ» ( <a href="http://www.dzi.gov.ua/">http://www.dzi.gov.ua/</a> )	Основні групи товарів, ціни на які склалися на світових та українському товарних ринках
	Інформаційно-аналітичний продукт «Дайджест цін товарів на світових ринках»	Державне підприємство «Укрпромзовнішекспертиза» ( <a href="http://www.expert.kiev.ua/">http://www.expert.kiev.ua/</a> )	Товари промислового сектору
	Щотижневий видання «Рынок стали: аналитика, прогнозы, сценарии»	Державне підприємство «Укрпромзовнішекспертиза» ( <a href="http://www.expert.kiev.ua/">http://www.expert.kiev.ua/</a> )	Товари промислового сектору
Основні джерела інформації	Офіційний сайт Аграрної біржі	Аграрна біржа ( <a href="http://www.agrex.gov.ua/">http://www.agrex.gov.ua/</a> )	Сільськогосподарська продукція
	Вісник Міністерства доходів і зборів України	Державне підприємство «Сервісно-видавничий центр Міністерства доходів і зборів України» ( <a href="http://www.visnuk.com.ua/">http://www.visnuk.com.ua/</a> )	Основні групи товарів, ціни на які склалися на світових та українському товарних ринках
Допоміжні джерела інформації**	Офіційний сайт Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства	Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства ( <a href="http://www.minregion.gov.ua/">http://www.minregion.gov.ua/</a> )	Будівельні матеріали, вироби та конструкції
	Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України	Міністерство аграрної політики та продовольства України ( <a href="http://www.minagro.gov.ua/">http://www.minagro.gov.ua/</a> )	Товари аграрного сектору

Джерело: складено за даними [9]

\* Підготовка бюлетеня здійснюється з використанням інформаційних ресурсів агентств «Томпсон Рейтер» і «Блумберг».

\*\* Використовуються у разі, коли інформація про ринкові ціни в основних джерелах відсутня або її обсяг недостатній.

<sup>7</sup> Цікавим є той факт, що перелік методів трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування в Україні є практично ідентичним з аналогічним у Польщі. Зокрема польське законодавство регламентує застосування таких методів трансфертного ціноутворення: порівняльна неконтрольована ціна, ціна продажу, рентабельність – «витрати плюс», методи трансакційного прибутку, методи оцінки трансакції [8].

<sup>8</sup> Великий платник податків – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, які контролюють органи державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень [4].

<sup>9</sup> За даними Державної фіскальної служби України, у 2014 році в Україні діяли міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування з 71-ю країною світу, зокрема з Австрією (з 1999 р.), Білоруссю (з 1995 р.), Болгарією (з 1997 р.), Великобританією (з 1993 р.), Грузією (з 1999 р.), Ізраїлем (з 2006 р.), Кіпром (з 2013 р.), Польщею (з 1994 р.), Росією (з 1999 р.), Чехією (з 1999 р.) та ін. [10].

триманням вимог законодавства щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. При цьому законодавством передбачено обов'язкове подання великими платниками податків документації щодо трансфертного ціноутворення (загалом така норма відповідає передовому світовому досвіду у сфері трансфертного ціноутворення).



Рис. 1. Схематичне зображення процедури подання звітності про контрольовані операції

Джерело: складено автором за даними [4; 7]

У світовій практиці основною метою податкових органів у сфері фіскального регулювання трансфертного ціноутворення є створення чіткого алгоритму взаємодії з бізнесом і прозорих правил фіскального контролю. При цьому найбільшу увагу приділяють аналітичній функції, завдяки чому податкові органи справляють лише економічно обґрунтовані податки.

Сучасне вітчизняне податкове законодавство створює передумови для наближення українських правил трансфертного ціноутворення до світових стандартів, однак проведене нами дослідження організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні дозволило виявити такі основні його проблеми:

1) недосконалість законодавчого регламентування процедури підготовки та подання платниками податків Звіту про контрольовані операції;

2) відсутність нормативного регламентування поняття «політика трансфертного ціноутворення» (згідно зі світовим досвідом, наявність спеціального внутрішнього документа – Політики трансфертного ціноутворення (як складова маркетингової політики або окремих внутрішній регуляторний документ) є одним з найефективніших інструментів щодо мінімізації податкових ризиків діяльності великими платниками податків, особливо експортоорієнтованих);

3) широкий перелік контрольованих операцій з метою трансфертного ціноутворення, що не відповідає ані Рекомендаціям ОЕСР, ані передовій європейській практиці;

4) прив'язка суми штрафних санкцій до розміру мінімальної заробітної плати при чималих розмірах

ухилення від оподаткування під час здійснення багатомільярдних контрольованих операцій;

5) обмежений офіційно затверджений Кабінетом Міністрів України перелік видань (інформаційних джерел) про ринкові ціни для цілей оподаткування операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. При цьому всі джерела вихідної інформації перебувають під повним контролем державних органів, а окремі з них лише з великими перебільшеннями можна назвати комерційними або спеціалізованими.

Тому з метою формування сприятливого податкового середовища для ведення бізнесу в Україні сучасне організаційно-інституційне забезпечення вітчизняного фіскального регулювання трансфертного ціноутворення потребує негайного вдосконалення, зокрема в частині зазначених у статті основних проблем, що визначає подальший напрям досліджень автора.

**Висновок.** Завданням вітчизняного фіскального регулювання трансфертного ціноутворення є наперед захист податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати залученню іноземних інвестицій у вітчизняну економіку; сприяння розвитку зовнішньої торгівлі та формуванню сприятливого середовища для ведення бізнесу в Україні загалом.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.
2. Офіційний сайт Всесвітнього економічного форуму [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.weforum.org](http://www.weforum.org).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Про затвердження Порядку узгодження цін у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають двосторонній або багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : постановва Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 764 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/764-2013-%D0%BF>.
6. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
7. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 р. № 669 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2190-13>.
8. Офіційний сайт польського спеціалізованого on-line-ресурсу з питань трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cenytransferowe.org/>.
9. Про затвердження переліку джерел інформації про ринкові ціни для цілей трансфертного ціноутворення : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 866-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/866-2013-%D1%80>.
10. Чинні двосторонні міжурядові угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-mijnarodne-chinni-dvostoronni-mijuryado/>.