

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

КОСТЕНКО Ю. О.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського
та адміністративного права
(Донецький національний університет
імені Василя Стуса)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.5.36>**МОНІТОРИНГ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

В роботі обґрунтовано, що питання трансфертного ціноутворення відносяться до сфери державного регулювання, й, зокрема, низка ключових положень врегульовано безпосередньо нормами податкового законодавства. Уточнено поняття та види контрольованих операцій; розкрито сутність та цілі запровадження принципу «втягнутої руки», як міжнародного стандарту.

На підставі розкриття поняття та змісту моніторингу, як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, виділено ключові цілі його застосування: 1) встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»; 2) виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення; 3) виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети); 4) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань; 5) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, майстер-файлу. Наведено методи моніторингу: 1) аналіз: а) звітів, документації, майстер-файлу, повідомлень, звітів у розрізі країн та іншої інформації відповідно до положень ст. 39 ПК України; б) податкової інформації, отриманої в порядку передбаченому ст. 73 ПК України; в) інших інформаційних джерел, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб; 2) опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України. Уточнено та розкрито етапи моніторингу трансфертного ціноутворення: 1) первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції; 2) аналіз звітів про контрольовані операції та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній; 3) аналіз глобальної документації (майстер-файлу); 4) прийняття рішення щодо моніторингу.

Ключові слова: державне регулювання, податкове законодавство, податкові органи, податковий контроль, моніторинг, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, податкова звітність, податкове планування, міжнародні стандарти, принцип «втягнутої руки».

Kostenko Yu. O. Transfer pricing monitoring

The publication substantiates that the issues of transfer pricing belong to the sphere of state regulation, and, in particular, a number of key provisions are regulated directly by the norms of tax legislation. The concept and types of controlled transactions have been clarified; The essence and goals of the introduction of the arm's length principle as an international standard are disclosed.



Based on the disclosure of the concept and content of monitoring, as an integral part of tax control over transfer pricing, the key objectives of its application are allocated: 1) establishing the compliance of the conditions of controlled transactions with the "arm's length" principle; 2) identification of potential transfer pricing risks; 3) identification of risks of the absence of a reasonable economic reason (business purpose); 4) analysis of the risks of understatement of tax liabilities by the taxpayer; 5) ensuring control over the timeliness and completeness of submission of reports on controlled transactions, transfer pricing documentation, master file. Monitoring methods are provided: 1) analysis of: a) reports, documentation, master file, messages, country-by-country reports and other information in accordance with the provisions of Art. 39 of the Tax Code of Ukraine; b) tax information obtained in accordance with the procedure provided for in Art. 73 of the Tax Code of Ukraine; c) other information sources containing open information and providing information on comparable transactions and persons; 2) questioning of authorized persons and/or employees of the taxpayer in accordance with para. 39.4 of Art. 39 of the TC of Ukraine. The stages of transfer pricing monitoring have been clarified and disclosed: 1) primary analysis of information on controlled transactions; 2) analysis of reports on controlled transactions and notices of participation in an international group of companies; 3) analysis of global documentation (master file); 4) making a decision on monitoring.

Key words: *state regulation, tax legislation, tax authorities, tax control, monitoring, transfer pricing, controlled transactions, tax reporting, tax planning, international standards, arm's length principle.*

Вступ. Питання щодо трансфертного ціноутворення відносяться до сфери державного регулювання, й, зокрема, низка ключових положень врегульовано безпосередньо нормами Податкового кодексу України (далі – ПК України), адже, йдеться не тільки про прибутковість компаній та загальну стратегію бізнесу, а й про дотримання принципу справедливості в оподаткуванні, розробку заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. Основною метою такого ціноутворення є – забезпечення того, щоб ціни встановлювалися на рівні, який відповідає умовам вільного, конкурентного ринку (йдеться про відповідність умовам, які б встановлювалися між незалежними сторонами). Україна активно впроваджує рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення та боротьби з агресивним податковим плануванням з метою приведення національного законодавства у відповідність до міжнародних стандартів, зокрема, йдеться впровадження принципу «витагнутої руки», стандартів BEPS.

Серед вітчизняних наукових досліджень, у яких був започаткований ґрунтовний аналіз відносин щодо моніторингових форм контролю в сфері трансфертного ціноутворення, слід виділити роботи В.В. Кругляк, Є.А. Курілова Н.Ф. Стеблюка, Д.К. Мироненка, Г.Р. Ботвінова, Т.М. Карнауха, Р. Мельниченко, А. Субботи, М.Д. Пасічного тощо [2–6]. Проте дискусійність низки положень, й перш за все актуалізація питань, пов'язаних із здійсненням окремих форм контролю в сфері контрольованих операцій, зумовлюють подальший інтерес до цього питання.

Постановка завдання. Мета роботи полягає у дослідженні сучасного стану правового регулювання моніторингу господарських операцій в сфері трансфертного ціноутворення.

Результати дослідження. Відповідно до ст. 62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) здійснення перевірок та звірок; 4) моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових (уповноважених осіб) та/або працівників платника податків; 5) обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів для цілей Угоди FATCA та Багатосторонньої угоди CRS [7]. В такий спосіб, самостійною



формою податкового контролю є моніторинг контрольованих операцій. Аналогічний висновок міститься й в судовій практиці [8].

Перш ніж перейти до особливостей здійснення податкового моніторингу, слід визначитися з поняттям, змістом та видами контрольованих операцій.

Відносини у сфері трансфертного ціноутворення регулюються ст. 39 ПК України й підпадають під правовий режим контрольованих операцій. Так, до останніх, відповідно до п.п. 39.2.1.1 п. 39.2.1 ст. 39 ПК України, відносяться господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт обкладання податком на прибуток підприємств (для резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах – на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності), зокрема:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами;
б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах відповідно до затвердженого Кабінетом Міністрів України переліку (Князівство Андорра, Барбадос, Боснія і Герцеговина, Ірландія, Чорногорія тощо), або які є резидентами цих держав [9];

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;

г) господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [7].

Безпосередньо до господарських операцій для цілей трансфертного ціноутворення відносять такі, як:

а) операції з товарами (сировиною, готовою продукцією тощо);
б) операції з придбання (продажу) послуг;
в) операції з нематеріальними активами (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності);

г) фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

г) операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;

д) операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;

е) операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку тощо [7].

Окрім змістовного економічного характеру визначення операцій між нерезидентом та його постійним представництвом контрольованими, законодавець вводить й кількісний критерій, зокрема:

а) перевищення річного доходу платника податків від будь-якої діяльності на суму більш ніж 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

б) перевищення обсягу таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом на суму більш ніж 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;



в) в разі здійснення господарських операцій між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні на суму більш ніж 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік (п.п. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 ПК України) [7].

З наведеного випливає, що основною ідеєю в сфері трансфертного ціноутворення є пріоритет економічної сутності над юридичною формою, адже, при аналізі господарських операцій потрібно фокусуватися саме на реальному економічному змісті подій, а не на формальній їх стороні.

Для забезпечення справедливого оподаткування міжнародних компаній та запобігання маніпулюванню цінами всередині групи компаній в міжнародному податковому праві та бухгалтерському обліку для регулювання трансфертного ціноутворення було запроваджено принцип «втягнутої руки» («arm's length principle»). Відповідно з національним законодавством – це міжнародний стандарт, який використовується для визначення справедливої вартості контрольованих операцій між пов'язаними особами та передбачає, що умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях [10].

Можна виділити низку цілей запровадження зазначеного принципу:

1. Запобігання ухиленню від сплати податків. Так, суб'єкти господарювання, що працюють у різних країнах, можуть намагатися завищувати або занижувати ціни на товари, послуги чи нематеріальні активи, щоб перевести прибуток у юрисдикції з нижчими податковими ставками. Принцип «втягнутої руки» вимагає, щоб правочини між пов'язаними особами здійснювалися на тих самих умовах, що й між незалежними сторонами, що, в свою чергу, запобігає переміщенню прибутку в країни з низьким рівнем оподаткування.

2. Підтримка ринкової кон'юнктури. Принцип «втягнутої руки» допомагає створити умови, за яких пов'язані компанії поведуться на ринку так, ніби вони не пов'язані між собою, що забезпечує більш прозорі та передбачувані ринкові умови та уникнення порушень добросовісної конкуренції.

3. Справедливість в оподаткуванні. Розподіл прибутку між юрисдикціями здійснюється відповідно до реального внеску кожного підрозділу компанії. Це важливо для того, щоб оподаткування прибутку відбувалося за законодавством держави, на території якої він буває створений.

4. Спрощення міжнародного податкового контролю та запровадження стандартів його здійснення, що полегшує виявлення порушень і сприяє гармонізації стандартів трансфертного ціноутворення між країнами.

В такий спосіб, основна мета принципу «втягнутої руки» полягає в тому, щоб міжнародні компанії не використовували внутрішньогрупові транзакції для зниження податкового навантаження, а податки, в свою чергу, сплачувалися саме в місці створення реальної вартості.

Обов'язок визначення обсягу оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «втягнутої руки» покладено безпосередньо на платника податку, який застосовує найбільш доцільний, з урахуванням фактів та обставин здійснення відповідної контрольованої операції, метод трансфертного ціноутворення.

Ієрархія таких методів виглядає наступним чином:

1) метод порівняльної неконтрольованої ціни (визначення ціни на товари чи послуги з урахуванням ринкових цін на подібні об'єкти);

2) метод ціни перепродажу (вартість визначається на основі первісної закупівельної ціни з додаванням маржі, необхідної для реалізації продукту);

3) метод «витрати плюс» (обчислення ціни включає оцінку виробничих витрат товару або послуги з націнкою, характерною для аналогічних продуктів);

4) метод чистого доходу (порівняння рентабельності схожих операцій серед незалежних компаній);



5) метод розподілу доходів (враховує співвідношення в розподілі вигоди в угоді між учасниками) (п. 39.3 ст. 39 ПК України) [11].

При виборі конкретного методу трансфертного ціноутворення платник має враховувати низку критеріїв:

– доцільність обраного методу характеру контрольованої операції, що визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу господарської операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

– наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу;

– ступень зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються та можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Платник податку з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, якщо існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується саме перший метод. У разі, якщо з урахуванням наведених вище критеріїв, метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс». При цьому, платник податку має право може не застосовувати більше одного із зазначених методів.

Дотримання наведеного процедурного порядку визначення відповідності господарської операції принципу «витагнутої руки», є вкрай важливим, адже, здійснюючи їх моніторинг податкові органи мають виходити саме з методу трансфертного ціноутворення, який застосовувався платником податків, за винятком доведення недоцільності застосування обраного методу.

Окрім цього, слід зазначити, що платником податків може бути ініційовано процедуру узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якої укладаються договори про попереднє узгодження ціноутворення, що мають односторонній, двосторонній або багатосторонній характер (advance pricing arrangements, надалі – АРА) [12]. За результатами АРА податковий орган та платник податків мають дійти згоди щодо предмета договору, критеріїв визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». І в такому разі контролюючий орган при моніторингу має виходити з методу трансфертного ціноутворення, який зазначений у договорі про попереднє узгодження ціноутворення.

До цілей моніторингу, як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, можна віднести наступні:

– встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;

– виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;

– виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети);

– проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;

– забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній, повідомлень про участь у міжнародній групі компаній та іншої додаткової інформації відповідно із вимогами, встановленими ст. 39 ПК України.

Фактично податковий моніторинг контрольованих операцій здійснюється шляхом:

1) аналізу: а) звітів, документації, майстер-файлу, повідомлень, звітів у розрізі країн та іншої інформації відповідно до положень ст. 39 ПК України; б) податкової інформації, отриманої в порядку передбаченому ст. 73 ПК України; в) інших інформаційних джерел, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

2) опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України [7; 13].



Безпосередньо порядок проведення моніторингу контрольованих операцій встановлюється Наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 р. № 706 [13]. Процедура моніторингу складається із декількох самостійних етапів:

- 1) первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції;
- 2) аналіз звітів про контрольовані операції та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній;
- 3) аналіз глобальної документації (майстер-файлу);
- 4) прийняття рішення щодо моніторингу.

Розглянемо ці етапи більш докладно. Під час першого етапу моніторингу відбувається зіставлення контролюючим органом показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін (рентабельності) та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін (рентабельності) та умов у неконтрольованій операції з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «втягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань. З метою проведення первинного аналізу контролюючі органи можуть збирати та накопичувати інформацію, що є загальнодоступною, про ринкові ціни на товари (роботи, послуги) та створювати інформаційні продукти та бази даних для зберігання та узагальнення такої інформації. Особливістю цього етапу є те, що первинний аналіз здійснюється незалежно від факту подання платником податку звіту за відповідний звітний період.

В.В. Кругляк та Є.А. Курілов цілком вірно доходять висновку, що контролюючими органами з метою встановлення операцій, у яких наявний ризик відхилення умов та цін, що застосовуються сторонами контрольованих операцій від ринкових, та аналізу ризикових операцій здійснюється спостереження [1, с. 66]. Спостереження проводиться шляхом порівняння рівня цін та умов таких операцій з рівнем неконтрольованих операцій на підставі всієї загальнодоступної інформації про ринкові ціни на товари (роботи, послуги). З метою спостереження контролюючий орган може створювати інформаційні продукти та бази даних для зберігання й узагальнення такої інформації. Фактично спостереження проводиться впродовж усього звітного періоду і є безперервним процесом, результати якого використовуються для подальшого аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та прийняття рішення про призначення перевірки контрольованих операцій.

Результати первинного аналізу інформації про контрольовані операції використовуються для: 1) прийняття рішення про направлення платнику податку письмових запитів: а) про надання додаткової документації; б) про надання майстер-файлу; 2) подальшого аналізу документації та вирішення питання щодо призначення позапланової перевірки платника податків з питань дотримання принципу «втягнутої руки».

Наступні два етапи пов'язано безпосередньо з аналізом поданої звітності. Так, платники податків, які у звітному періоді (календарному році) здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати за встановленою формою до 1 жовтня року, що настає за звітним, звіт про всі такі операції до ДПС України засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [14].

Важливою є норма, яка передбачає право подання уточнюючої інформації до раніше поданого звіту платником податку в разі виявлення помилок (недоліків, не повного пакету документів). При цьому важливим є подання нового чи уточнюючого звіту саме до закінчення граничного строку подання звіту про контрольовані операції за такий самий період. Платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період.

Виходячи з аналізу нормативно-правових актів [7; 10; 14] можна виділити два типи документації з трансфертного ціноутворення:



1) документація першого рівня трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі), що має містити низку даних, прямо передбачених п.п. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПК України (дані про сторін контрольованої операції та про пов'язаних осіб платника податків; опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків, зокрема, економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податків, основні конкуренти; відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків; опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції тощо);

2) документація другого рівня з трансфертного ціноутворення – глобальна документація (майстер-файл), яка є певним документом або сукупністю документів, що складаються компаніями у довільній формі наповнення якого визначено п.п. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПК України. Фактично йдеться про детальний звіт, який охоплює всю необхідну інформацію про компанію, включаючи її структуру, основні напрямки діяльності, ключові активи, фінансову інформацію та багато іншого.

Майстер-файл подається компаніями, річний дохід яких в консолідації з іншими членами однієї міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передусє звітному, рівний чи перевищує обсяг в 50 млн євро. Податковий орган може направити запит на отримання глобальної документації не раніше 12 місяців після завершення відповідного податкового року, за який готується майстер-файл і не пізніше тридцяти шести місяців з дати закінчення фінансового року, встановленого міжнародною групою компаній, до якої належить такий платник податків, а у разі відсутності відомостей про встановлений міжнародною групою компаній фінансовий рік – не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців після закінчення звітного року. Відповідно на платника податків покладено обов'язок щодо подання зазначеної у запиті інформації протягом 90 календарних днів з дня його отримання.

Слід зазначити, що під час моніторингу контролюючий орган має право ініціювати опитування посадових, уповноважених осіб (працівників платника податків) з питань трансфертного ціноутворення, яке здійснюється в порядку, встановленому Наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706 [13]. Опитування здійснюється з метою визначення об'єктивності та повноти проведення платником податків економічного та функціонального аналізу контрольованих операцій й відображення відповідної інформації у податковому звіті та документації з трансфертного ціноутворення.

Опитування (інтерв'ювання) посадових осіб та працівників платників податків є міжнародною практикою і важливим засобом уникнення необґрунтованих висновків з боку контролюючих органів, що проводиться шляхом очної зустрічі податківців та відповідної особи платника податків. Суттєвою є вимога до платника податків щодо сприяння контролюючому органу у проведенні опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків (п. 10 Наказу Міністерства фінансів № 706) [13]. Результати опитування оформляються протоколом опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення, який відображає позицію платника податків і враховується при прийнятті контролюючими органами остаточних рішень про здійснені контрольовані операції.

Отже, моніторинг контрольованих операцій представляє собою спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами; аналіз інформації про здійснені господарські операції та показники діяльності міжнародної групи компаній, отриманої від платника податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України, та інформації, отриманої за спеціальними письмовими запитами від компетентних органів іноземних країн. Розуміння важливості виконання зазначених заходів є суттєвим, оскільки результати проведеного аналізу фактично на кожному з наведених етапів можуть бути використані при ухваленні рішення про проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої



руки». Тобто, результатом податкового моніторингу є прийняття рішення щодо відповідності контрольованих операцій порядку, встановленому податковим законодавством, і в разі виявлення відхилень ініціювання позапланової податкової перевірки. Саме на таку послідовність форм податкового контролю зауважено й в судовій практиці.

Так, 16.06.2021 р. Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, розглядаючи касаційну скаргу ТОВ «Пларіум Юкрейн» на рішення Харківського окружного адміністративного суду та постанову Другого апеляційного адміністративного суду дійшов наступних висновків: 1) ненадання на запит або надання не в повному обсязі податкової інформації для здійснення податкового моніторингу є підставою для призначення позапланової перевірки відповідно до порядку, встановленому ст. 78 ПК України; 2) моніторинг контрольованих операцій і проведення перевірок щодо дотримання платником принципу «втягнутої руки» є різними формами податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», порядок яких врегульований різними нормами ПК України; 3) покликання на отримання податкової інформації в порядку ст. 73 ПК України, встановлено лише в п.п. 39.5.1.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України, який регулює порядок моніторингу, а не перевірок; 4) ненадання на запит або надання не в повному обсязі податкової інформації для здійснення податкового моніторингу є підставою для призначення перевірки в порядку, визначеному ст. 78 ПК України. Правовідносини, пов'язані з направленням письмового запиту в порядку п. 73.3 ст. 73 ПК України, припиняються після початку проведення перевірки; 5) в разі призначення позапланової податкової перевірки при неподанні податкової інформації щодо трансфертного ціноутворення, така перевірка здійснюється лише з питань контролю трансфертного ціноутворення [8].

Аналіз статистичних даних свідчить про дієвість такої форми податкового контролю, як моніторинг. Так, за період з січня 2022 – липень 2024 року податковими органами ініційовано 331 запит щодо документації з трансфертного ціноутворення, з яких 75% опрацьовано. Близька у 80% від опрацьованих випадків – підтверджено фіскальні ризики. Внаслідок перевірки податкової дисципліни платників у 2015–2024 роках встановлено 2094 порушень різного ступеню важкості і оформлено штрафів на суму 495,5 млн грн, в т.ч. 922 факти (44,0% в загальній структурі) у 2022–2024 роках зі штрафами на суму 181,1 млн грн. За результатами ініційованих внаслідок моніторингу 123 позапланових податкових перевірок на відповідність контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» за 2015–2024 роки збитки бюджету було зменшено на 9,36 млрд грн, донараховано податку на прибуток на суму 5,58 млрд грн [6; 15].

Висновки. Таким чином, моніторинг контрольованих операцій, будучи самостійною формою попереднього податкового контролю, має забезпечити встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення, аналіз ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, контроль за своєчасністю і повнотою поданих звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення. Така форма контролю носить системний характер та реалізується шляхом комплексного аналізу, постійного спостереження, опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення.

Список використаних джерел:

1. Круляк В.В., Курілов Є.А. Основні положення моніторингу контрольованих операцій як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення в Україні. *Економічний вісник*. 2021. Вип. 7. С. 61–73. URL: 8.pdf (dpu.kyiv.ua)
2. Стеблюк Н.Ф., Мироненко Д.К., Ботвінов Г.Р. Податкове регулювання трансфертного ціноутворення та його вплив на сферу міжнародного бізнесу. *Актуальні проблеми економіки*. 2024. № 1. С. 98–108. URL: qxd (eco-science.net)
3. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки*. Том. 168. 2015. С. 120–123. URL: 149248662.pdf (core.ac.uk)



4. Мельниченко Р. Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні. *Публічне право*. 2019. № 5. С. 63–79. URL: (knu.te.edu.ua)
5. Суббот А. Особливості правового регулювання контролю трансфертного ціноутворення у відносинах великих платників податків. *Віче*. 2014. № 6. С. URL: verstka_8 (univer.km.ua)
6. Пасічний М.Д. Трансфертне ціноутворення у системі пріоритетів податкової політики. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: (researchgate.net)
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Постанова КАС ВС від 16 червня 2021 року у справі № 520/4404/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97735580>.
9. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 : Постанова КМУ від 27.12.2017 р. № 1045. URL: (rada.gov.ua)
10. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 р. № 19. URL: (rada.gov.ua)
11. Поліщук С. Що таке трансфертне ціноутворення. *Наша бухгалтерія*. 2023. URL: (nashabuhgalteria.com)
12. Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова КМУ від 28.10.2021 р. № 1114. URL: (rada.gov.ua)
13. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства фінансів України 14.08.2015 р. № 706 У. URL: (rada.gov.ua)
14. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 р. № 8. URL: (rada.gov.ua)
15. Державна податкова служба України. Презентаційні матеріали з трансфертного ціноутворення. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyini-materiali>

