

УДК 336.227.2.025

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-296-4-9

КРУГЛЯК В. В.

ORCID ID: 0000-0002-2763-8587

e-mail: vvkrugliak@gmail.com

Управління трансфертного ціноутворення  
Департаменту податкового аудиту ДПС України

## ІНДИКАТОРИ РИЗИКІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЗГІДНО З ДОКУМЕНТАМИ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДАЛЬШОГО ВИКОРИСТАННЯ

У статті визначено документи міжнародних організацій (ОЕСР, ООН, ЄС), які стосуються питання ризиків трансфертного ціноутворення як частини та окремої категорії податкових ризиків, а також складового елементу податкового контролю за дотриманням платниками податків правил трансфертного ціноутворення. На підставі вказаних документів, в яких узагальнено міжнародну практику трансфертного ціноутворення, досліджено та сформовано орієнтовний перелік індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення та розроблено рекомендації щодо шляхів його подальшого використання контролюючими (податковими) органами України.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення; ризики трансфертного ціноутворення; податкові ризики; податковий контроль; міжнародне оподаткування.

KRUGLIAK VIACHESLAV

State Tax Service of Ukraine, Kyiv

## RISK INDICATORS OF TRANSFER PRICING ACCORDING TO THE DOCUMENTS OF INTERNATIONAL ORGANIZATIONS AND WAYS OF THEIR FURTHER USE

The article discusses the issue of establishing a list of transfer pricing risk indicators and determining further ways to use them. The problem of defining and using indicators of transfer pricing risks is relevant and has only recently begun to be discussed by experts in the field of international taxation and in academia. In fact, this category was not study as a separate category of indicators of tax risks, but was only considered in general terms as one of the types of tax risks. The study identified documents from international organizations that consider transfer pricing risks as a separate category of tax risks, as well as an element of tax control over taxpayers' compliance with transfer pricing rules. On the basis of these documents, which summarize the international practice of transfer pricing, an indicative list of transfer pricing risk indicators has been studied and formed and recommendations have been developed on how to further use it by the tax authorities of Ukraine. The definition in this article of an indicative list of transfer pricing risk indicators in accordance with the documents of international organizations is an important prerequisite for understanding further steps to improve the domestic transfer pricing tax control system as a risk-oriented system. The author to suggested to using this list in the future for development and / or creation: a national indicative list of transfer pricing risks indicators and a domestic system for classifying and assessing such risks; standardized processes for identifying and processing information about potential transfer pricing risks and their integration into standardized processes of the general system for processing tax risks in the State Tax Service of Ukraine; determination methods (guidelines) and training materials on this issue; processes for selecting taxpayers for audits and evaluating the results of transfer pricing audits, and the like.

Keywords: transfer pricing; transfer pricing risks; tax risks; tax control; international taxation.

### Постановка проблеми у загальному вигляді

#### та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

З 1 вересня 2013 року Законом України від 04 липня 2013 року № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [1] до Податкового кодексу України [2] внесено положення щодо застосування в Україні державного податкового контролю за дотриманням певною категорією платників податків правил трансфертного ціноутворення як частини правил міжнародного оподаткування. З того часу державою Україна послідовно здійснюються заходи з імплементації у національне податкове законодавство міжнародних правил трансфертного ціноутворення, які динамічно розвиваються протягом останнього десятиріччя.

Моніторинг та опрацювання ризиків трансфертного ціноутворення є обов'язковим складовим елементом здійснення ефективного податкового контролю за дотриманням платниками податків правил трансфертного ціноутворення та передумовою забезпечення результативності податкових перевірок контрольованих операцій щодо дотримання відповідною категорією платників податків правил «витягнутої руки» та ефективності використання ресурсів, якими розпоряджаються контролюючі (податкові) органи. Однак у Податковому кодексі та підзаконних нормативно-правових актах України фактично не висвітлено питання щодо індикаторів (факторів/ознак/показників) ризиків трансфертного ціноутворення, що вказує на актуальність даної публікації.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблематика індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення лише нещодавно почала обговорюватись серед експертів у сфері міжнародного оподаткування та у наукових колах. Фактично дана категорія не досліджувалась як окрема категорія індикаторів податкових ризиків, а розглядалась в

загальному вигляді як один із видів податкових ризиків [3; 4]. Серед зарубіжних дослідників, котрі займалися питаннями податкових ризиків в цілому та спробами їх класифікації, можна виділити наступних: Матенаєра С. [5], Мьослейна К. [6], Валіка М. [7], Бризгалін А. В. [8], Філіна Ф.Н. [9], Мігунова М.І. та Ціркунова Т.А. [10], Пансков Г.В. [11]. Серед вітчизняних – Десятнюка О.М. [12], Євтушенко Н.О. [13], Коломієць Г.І. [14], Брехова С.С., Проскуру К.П. та Сушкову О.Є. [3]. Серед вітчизняних досліджень питання ризиків трансфертного ціноутворення доцільно відмітити публікацію Курілова Є.А. [15].

### **Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячена стаття**

Незважаючи на значну кількість досліджень щодо податкових ризиків, питання ризиків трансфертного ціноутворення та їх індикаторів як зарубіжними так і вітчизняними науковцями, експертами досліджувались в цілому. Така ситуація зумовлює необхідність дослідження у вказаній статті питання індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення, в першу чергу, згідно документів міжнародних організацій, а також визначення рекомендації щодо шляхів їх подальшого використання контролюючими (податковими) органами України.

### **Формулювання цілей статті**

Метою статті є визначення орієнтовного переліку індикаторів (факторів/ознак/показників) ризиків трансфертного ціноутворення згідно документів міжнародних організацій та визначення перспектив його системного подальшого використання контролюючими (податковими) органами України.

### **Виклад основного матеріалу**

Опрацювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення відіграє значну роль у забезпеченні якісного відбору та подальшої результативності здійснення перевірок платників податків з питань дотримання принципу «витягнутої руки», ефективності використання обмежених ресурсів як контролюючих (податкових) органів, так і платників податків, а також більшої податкової визначеності та зменшення кількості перевірок.

Ознайомлення з міжнародним досвідом опрацювання ризиків ТЦ за умови його подальшого ефективного використання допоможе Україні послідовно розробити та вибудувати систему державного податкового контролю за ТЦ на базі якісних процедур опрацювання ризиків, що, у свою чергу, дасть змогу раціональніше використовувати наявні ресурси та можливості як контролюючих органів, так і платників податків з урахуванням актуальності цієї теми для вітчизняної податкової практики.

Питання ризиків трансфертного ціноутворення прямо чи опосередковано порушується у наступних документах міжнародних організацій методично-рекомендаційного характеру, розроблених протягом останніх десяти років:

- Керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, 2021 року; Глава 13 «Оцінка ризиків» [16];
- звітність в розрізі країн для реалізації кроку 13, Плану протидії BEPS – Керівництво ОЕСР щодо ефективної оцінки податкових ризиків, 2017 року [17];
- доповідь Спільного форуму Європейської комісії з трансфертного ціноутворення щодо управління ризиками трансфертного ціноутворення, 2013 року [18];
- проєкт для публічного обговорення Рекомендацій ОЕСР із здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, 2013 року [19];
- «Білі папери» ОЕСР щодо документації з трансфертного ціноутворення, 2013 року [20];
- Посібник ОЕСР «Ефективне вирішення проблем трансфертного ціноутворення», 2012 року; Глава 2 «Відбір правильних випадків» [21];
- Кодекс поведінки стосовно документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємств в ЄС, 2006 року [22] тощо.

З переліку, питання визначення переліку(ів) факторів (індикаторів) ризиків трансфертного ціноутворення прямо чи опосередковано порушується окремими із вказаних документів [16; 17; 19; 21]. За підсумками аналізу та опрацювання положень, зазначених документів ОЕСР, ООН та ЄС, орієнтовний перелік індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення має наступний вигляд, який наведений у таблиці 1. Необхідно враховувати, що наведений перелік не є вичерпним, можуть існувати інші додаткові індикатори потенційних ризиків трансфертного ціноутворення. Окремі операції відразу можуть підпадати під дію двох або навіть більше пунктів цього переліку. Наявність індикаторів потенційних ризиків трансфертного ціноутворення сама по собі не обов'язково свідчить про неправильне застосування правил трансфертного ціноутворення, однак вказує на більшу ймовірність їх неправильного застосування.

Умовно індикатори потенційних ризиків трансфертного ціноутворення можна класифікувати за такими категоріями [15]:

- кількісні показники (фінансові або кількісні показники діяльності) свідчать про те, що певний визначений обсяг податків потенційно знаходиться в зоні ризику (найпростіші ризики – переважання обсягів контрольованих операцій над обсягами неконтрольованих операцій, суттєва частка операцій з контрагентами з низькоподаткових юрисдикцій, значне відхилення показників рентабельності від середньогалузевих тощо);

– ознаки поведінки – неконструктивна поведінка або певні дії платника податків (найпростіші ризики – нерозкриття (неповне розкриття) інформації про пов'язаних осіб та/або контрольовані операції, відсутність чіткої та обгрунтованої політики трансфертного ціноутворення, використання стратегії агресивного податкового планування тощо);

– транзакційні ознаки – характеристики (умови) даної контрольованої операції свідчать про наявність високого ризику зниження доходів;

– деякою мірою окремо – ризики у сфері фінансової діяльності (ризики фінансових операцій);

– змішані (об'єднують у собі риси двох чи більше із зазначених категорій);

– інші – які неможливо віднести до попередніх категорій.

Таблиця 1

**Орієнтовний перелік індикаторів (факторів/ознак/показників) ризиків трансфертного ціноутворення за документами міжнародних організацій**

| Назва індикатора<br>(роз'яснення до нього у разі)   | Джерело,<br>в якому запропоновано індикатор* |
|---|--|
| 1   | 2  |
| 1. Постійні, тривалі або періодичні (повторювані) збитки; низька прибутковість інвестицій<br>Рік за роком отримання збитків (втрат) при відсутності підтвердженого прийняття рішень, які б свідчили про наявність спроб(и) змінити бізнес-операції або умови фінансування. Отримання збитків може бути доказом того, що повідомлені результати не відображають справжню цінність діяльності   | 1; 3; 4                                      |
| 2. Відхилення у ефективній ставці податку<br>Значне відхилення між ефективною податковою ставкою на рівні групи та номінальними ставками, які застосовує суб'єкт, може бути результатом трансфертного ціноутворення, при якому значна сума прибутку переміщується до низькооподатковуваних юрисдикцій   | 3; 4   |
| 3. Операції з пов'язаними сторонами в юрисдикціях з більш низькими ефективними / маржинальними ставками податків (низькооподатковуваними юрисдикціями) (3.1), особливо з «закритими» юрисдикціями (3.2), з яких податкова інформація навряд чи буде надаватися на запити компетентних органів.<br>У випадку, коли операції відбуваються з низькооподатковуваними пов'язаними сторонами існує ризик недооцінки прибутку та неправильного приписування надприбутків стороні з низькооподаткованою юрисдикцією.<br>Для усунення суперечностей та дублювань в тлумаченнях цього та наступного пунктів цієї таблиці в даному пункті доцільно враховувати низькооподатковувані юрисдикції, які не визначено як офшори локальним (національним) законодавством | 1; 3; 4                                      |
| 4. Операції з пов'язаними сторонами в офшорах<br>Місцеві компанії з низьким рівнем прибутку або із збитками, що мають суттєві транскордонні операції з пов'язаними сторонами в офшорах, де офшорна частина групи є порівняно більш прибутковою.   | 1  |
| 5. Група (учасник групи) здійснює певну діяльність в юрисдикції(ях), яка(і) представляє(ють) ризики обумовлені BEPS<br>Певний вид діяльності може бути обумовлений BEPS.<br>Для усунення суперечностей та дублювань в тлумаченнях цього та наступного пунктів цієї таблиці в даному пункті доцільно враховувати види діяльності, які не можливо класифікувати як мобільні види діяльності (дивись наступний пункт).<br>Доцільно використовувати «чорні» та «сірі» переліки юрисдикцій (країн), які готуються FATF, ОЕСР   | 2  |
| 6. Присутність групи в конкретній юрисдикції<br>Дивись пункти 3 – 5 цієї таблиці. Однак крім наведених ситуацій можливі й інші, які можуть бути запроваджені локальними законодавчими або нормативними правилами.<br>Група з невеликою присутністю може мати менше можливостей та, відповідно, більше ризиків   | 2  |
| 7. Значні комерційні відносини з пов'язаними сторонами в юрисдикціях з агресивними/обмеженими правилами трансфертного ціноутворення<br>Корпоративна група може з більшою ймовірністю встановити трансфертні ціни на користь більш агресивної (обмежуючої) правила трансфертного ціноутворення юрисдикції за рахунок менш агресивної юрисдикції через більш високу ймовірність ретельного вивчення (перевірки) в першій юрисдикції.<br>На відміну від пунктів 3 – 7 цієї таблиці у пунктах 7 – 10 встановлюється та аналізується не лише факт наявності (відсутності) операцій (доходів) у певних категоріях юрисдикцій, а й частка доходів з такими юрисдикціями у загальних доходах суб'єкта господарювання (або групи)                                | 1  |
| 8. Значні комерційні відносини з компаніями, розташованими в «домашній» юрисдикції МНП або в юрисдикції, де вказана (котирується на біржі) холдингова компанія  | 1  |
| 9. Значні комерційні відносини з компаніями в юрисдикціях, які використовують «безпечні гавані» або подібні їм правила, які не завжди узгоджуються з принципом «втягнутої руки»   | 1  |
| 10. Значний або непропорційний дохід у низькооподатковуваних юрисдикціях  | 3  |
| 11. Наявність централізованих компаній ланцюжків поставок в сприятливих податкових юрисдикціях, тобто централізованих постачальників або маркетингових компаній, розташованих в юрисдикціях з низьким або «нульовим» рівнем оподаткування, і не розташованих в тій же країні / тому ж регіоні, що і основні замовники (клієнти) та/або постачальники групи  | 1  |
| 12. Погана (негативна) історія дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання<br>Роз'яснення щодо вказаного фактору (індикатора) відсутні, але можна зазначити, що фактично це є група факторів (індикаторів), а не один фактор (індикатор).<br>Відповідно кожна податкова адміністрація має самостійно вирішувати, які саме ознаки вказують на погану історію суб'єкта господарювання   | 1  |
| 13. Погана (неповна, неякісна) документація з трансфертного ціноутворення (13.1) / відсутність документації з трансфертного ціноутворення (13.2)<br>Ненаведення [відсутність фіксації] доказів використання трансфертних цін та методів їх розрахунку ставить під сумнів надійність самих цін.  | 1; 3; 4                                      |
| 14. Значні невідповідності між прибутком окремого суб'єкта господарювання групи та прибутком групи в цілому   | 1  |

| 1  | 2    |
|--|------|
| 15. Будь-яке значне зменшення прибутку місцевого суб'єкта господарювання після того, як він придбаний групою МНП   | 1    |
| 16. Погані результати, які не відповідають галузевим стандартам/нормам (16.1) або виконуваним функціям (16.2)<br>Результати керованого [дочірнього] підприємства у відповідній країні, які не відповідають галузевим нормам або виконуваним функціям, можуть вказувати на неправильне визначення цін(и) по відповідних операціях   | 3; 4 |
| 17. Відхилення у показниках рентабельності у порівнянні з галузевими стандартами/нормами (17.1) або показниками рентабельності потенційно порівняльних компаній (17.2)   | 3    |
| 18. Відхилення у показниках рентабельності у порівнянні з пов'язаними сторонами (18.1) або із згрупованими результатами групи (18.2)   | 3    |
| 19. Коливання прибутку (збитку), показників рентабельності, що суперечать тенденціям ринку   | 3    |
| 20. Передача або використання нематеріальних активів (НМА) пов'язаним(и) сторонам(и). При операціях такого роду виникають складні питання стосовно оцінки, особливо якщо НМА є унікальними і, отже, відсутні порівняльні операції.   | 3; 4 |
| 21. Операції з надання внутрішньогрупових послуг   | 3    |
| 22. Бізнес-реструктуризації<br>Аспекти трансфертного ціноутворення під час бізнес-реструктуризацій були предметом окремого розгляду ОЕСР, результати якого опубліковано і включено в якості нового розділу IX Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для мультинаціональних підприємств та податкових адміністрацій ще в липні 2010 року   | 3; 4 |
| 23. Особливі види платежів. Виплати по страхових внесках, роялті, плата за управління пов'язаним сторонам підвищують ризики трансфертного ціноутворення, оскільки права по ним є надзвичайно мобільними (тобто легко передаються) і, отже, існує ризик, що такі виплати не відображають належним чином чи дійсно надається (підвищується) пов'язаною стороною справжня цінність  | 3; 4 |
| 24. Надмірні борги та/або витрати по сплаті процентів<br>Заборгованість, яка здається вищою за суму, яку підприємству можливо було варто запозичити, або процентні ставки, які можуть виявитися вищими за ринкові ставки   | 3; 4 |
| 25. Діяльність групи в юрисдикції обмежується діяльністю, що представляє менший ризик  | 2    |
| 26. В певній юрисдикції існує висока вартість або висока частка виручки (доходів) пов'язаних сторін<br>Висока вартість або частка виручки (доходів) від операцій з пов'язаними сторонами може означати, що навіть невелика помилка в трансфертному ціноутворенні може мати значний податковий вплив  | 2    |
| 27. Результати в юрисдикції відхиляються від потенційних порівняльних юрисдикцій<br>Відмінності між юрисдикцією та обраною(ими) для порівняння юрисдикцією(ями) можуть бути обумовлені BEPS (розмиття бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування)  | 2    |
| 28. Результати діяльності в юрисдикції не відображають ринкові тенденції<br>Отримані результати (їх динаміка) не відповідають ринковим тенденціям та можуть бути обумовлені BEPS   | 2    |
| 29. Учасник(и) групи здійснює(ють) незначну істотну діяльність в окремій юрисдикції, але має(ють) значний прибуток (високий рівень прибутку). Отримані результати можуть бути обумовлені BEPS  | 2    |
| 30. Учасник(и) групи здійснює(ють) значну діяльність в окремій юрисдикції, але має(ють) незначний прибуток (низький рівень прибутку) (або збитки)<br>Отримані результати можуть бути обумовлені BEPS   | 2    |
| 31. Учасник(и) групи здійснює(ють) діяльність в юрисдикції та отримує(ють) значний прибуток, але мають низький рівень нарахованих податків. Отримані результати можуть бути обумовлені BEPS  | 2    |
| 32. Група здійснює мобільну діяльність в юрисдикціях, де сплачує нижчу ставку або рівень податку<br>Певний вид мобільної діяльності (володіння або управління інтелектуальною власністю (ІП); закупівлі; продажі, маркетинг або дистрибуція; внутрішньогрупове фінансування або страхування) може бути обумовлений BEPS.   | 2    |
| 33. У структурі групи відбулися зміни, в тому числі в розташуванні активів<br>Зміни у структурі групи можуть являти собою можливість для групи брати участь в BEPS і вимагати перегляду існуючої політики та методології трансфертного ціноутворення, а також перегляду ідентифікації та ціноутворення за операціями з пов'язаними сторонами   | 2    |
| 34. Права на інтелектуальну власність (ІП) відокремлені від суміжних видів діяльності в рамках групи. Цінні права на інтелектуальну власність (ІП) можуть бути використані для виведення оподаткованого прибутку з інших юрисдикцій  | 2    |
| 35. Група має маркетингові компанії, розташовані в юрисдикціях за межами ключових ринків збуту<br>Маркетингові компанії можуть отримувати прибуток, який не відноситься до юрисдикцій, в яких вони є резидентами   | 2    |
| 36. Група має закупівельні організації, розташовані в юрисдикціях, які перебувають за межами її основних виробничих майданчиків (площ)<br>Закупівельні організації можуть отримувати прибуток, який не відноситься до юрисдикції, в якій вони є резидентами  | 2    |
| 37. Сплачений групою (її окремими учасниками) податок на прибуток послідовно нижче нарахованого корпоративного податку (податку на прибуток підприємств). Група може нараховувати великі суми податку по невизначеним податковим позиціям, що може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.38   | 2    |
| 38. До групи входять компанії з подвійним президентством. Може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.   | 2    |
| 39. До групи входять компанії, які не є податковими резидентами. Може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS   | 2    |
| 40. Група розкриває прибутки без вказання президентства. Може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.  | 2    |
| 41. Інформація звітності групи не відповідає інформації, раніше поданій суб'єктом (учасником) групи.<br>Це може поставити під сумнів точність як Звіту СбС, так і інформації, раніше поданій суб'єктом (учасником) групи   | 2    |
| 42. Неподаткові фактори, які можуть спотворити ціни<br>Зокрема, необхідність дотримання вимог неподаткових законодавчих та нормативних актів (нормативні вимоги, пов'язані з визначенням митної вартості чи контролю над цінами, антидемпінговим законодавством тощо) (38.1), або внутрішньогрупове стимулювання грошових потоків внаслідок прийняття політики управління бізнесом групи, яка стосується того, де подається звітність про прибуток або яким чином фінансуються дивіденди | 3    |

\*Примітки щодо умовних позначень джерел: 1 – Керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, 2021 року; п.п. 13.2.5.1 Гл. 13 «Оцінка ризиків»; 2 – Звітність в розрізі країн для реалізації Кроку 13 Плану протидії BEPS – Керівництво ОЕСР щодо ефективної оцінки податкових ризиків, 2017 року; пункт 40 вказаного Керівництва та Додаток 2 «Показники податкового ризику, які можуть бути виявлені за допомогою Звіту СбС» до вказаного Керівництва; 3 – Проект для публічного обговорення Рекомендацій ОЕСР із здійснення оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, 2013 року; 4 – Посібник ОЕСР «Ефективне вирішення проблем трансфертного ціноутворення», 2012 року; Глава 2 «Відбір правильних випадків» та Додаток D вказаного посібника.  
[Розробка автора публікації]

Ознаками відсутності або низького рівня потенційних ризиків трансфертного ціноутворення можуть бути, зокрема:

- значна кількість незалежних міноритарних акціонерів;
- операції з нерезидентами, розташованими в юрисдикціях з більшими ставками податку на прибуток (корпоративний дохід) при цьому такими, що не користуються податковими пільгами;
- подібні операції, які здійснені з непов'язаними особами на умовах, схожих з умовами контрольованих операцій з пов'язаними особами;
- перевага неконтрольованих операцій над контрольованими операціями;
- належність до групи підприємств, які мають обґрунтовану та чітку політику у сфері трансфертного ціноутворення та дотримуються принципу укладання угод (здійснення операцій) на ринкових умовах (принципу «втягнутої руки»);
- якісна документація платника податків щодо контрольованих операцій;
- суворе дотримання встановлених вимог (правил) у сфері трансфертного ціноутворення (позитивна податкова історія);
- значний рівень прозорості й відкритість до діалогу з податковими органами.

Використання органами державної влади України (зокрема, Державною податковою службою України та Мінфіном України), визначеного на основі документів міжнародних організацій, орієнтовного переліку індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення дозволить більш ефективніше здійснити:

- розробку та супроводження на постійній та системній основі контролюючими (податковими) органами України національного орієнтовного переліку індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення із врахуванням кращого світового досвіду;
- розробку, практичне використання та вдосконалення вітчизняної системи класифікації та оцінки (ранжування) індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення;
- формування переліку джерел інформації (відомостей), які доцільно використовувати при обробці ризиків трансфертного ціноутворення;
- розробку, практичне використання та вдосконалення на постійній та системній основі стандартизованих процесів ідентифікації та обробки інформації (відомостей) про потенційні ризики трансфертного ціноутворення;
- орієнтовну оцінку вартості отримання доступу та використання контролюючими (податковими) органами до комерційних джерел інформації, які доцільно використовувати для ідентифікації та обробки інформації (відомостей) про потенційні ризики трансфертного ціноутворення;
- укладання додаткових чи оновлених протоколів до угод про обмін інформацією між державними органами влади України (в першу чергу, з Державною митною службою України, але не тільки) з метою отримання додаткової інформації, яка має використовуватись для визначення індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення;
- розробку та впровадження в практичну діяльність контролюючих органів процесів автоматизованої обробки кількісних (повністю чи частково) ризиків трансфертного ціноутворення;
- розробку шляхів інтеграції процесів ідентифікації та обробки інформації (відомостей) про потенційні ризики трансфертного ціноутворення до стандартизованих процесів загальної системи опрацювання податкових ризиків в Державній податковій службі України;
- розробку та вдосконалення методики визначення (методичних рекомендацій) та навчальних матеріалів щодо ідентифікації та відпрацювання потенційних ризиків трансфертного ціноутворення посадовими особами контролюючих органів (та посадовими особами платників податків та/або аудиторсько-консультаційних, юридичних компаній (фірм), які супроводжують діяльність платників податків);
- відбір відповідних категорій платників податків до перевірок трансфертного ціноутворення (перевірок щодо дотримання принципу «втягнутої руки»);
- оцінку результатів перевірок трансфертного ціноутворення із врахуванням індикаторів ризиків, які були визначені та використані при відборі платників податків до зазначених перевірок тощо.

### **Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі**

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що в Україні відбуваються процеси становлення системи протидії розмиттю бази оподаткування та виведенню платниками податків прибутку, отриманого в нашій країні, з-під оподаткування, в тому числі за рахунок некоректного використання чи недотримання правил трансфертного ціноутворення.

Встановлення, дослідження, аналіз та оцінка впливу ризиків трансфертного ціноутворення на базу оподаткування платника податків займає важливе місце в процесах податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та слугує: забезпеченню належного відбору контрольованих операцій для здійснення перевірок трансфертного ціноутворення; визначенню переліку питань, які з особливою увагою мають відпрацьовуватись при таких перевірках. Визначення в цій статті орієнтовного переліку індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення згідно документів міжнародних організацій є важливою передумовою для розуміння подальших шляхів вдосконалення вітчизняної системи податкового контролю за трансфертним ціноутворенням як ризикоорієнтованої системи.

Автор вважає за доцільне запропонувати використання вказаного переліку для подальшої розробки:

- національного орієнтовного переліку індикаторів ризиків трансфертного ціноутворення та вітчизняної системи класифікації та оцінки таких ризиків;
- стандартизованих процесів ідентифікації та обробки інформації про потенційні ризики трансфертного ціноутворення та їх інтеграції до стандартизованих процесів загальної системи опрацювання податкових ризиків в Державній податковій службі України;
- методик визначення (методичних рекомендацій) та навчальних матеріалів з порушеного питання;
- процесів відбору платників податків до перевірок та оцінки результатів перевірок трансфертного ціноутворення тощо.

### Література

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 04.07.2013 № 408-VII]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>. – (Дата звернення 16.07.2021 р.).
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – (Дата звернення 16.07.2021 р.).
3. Брехов С.С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / С.С. Брехов, Проскура К.П., О.Є. Сушкова // Економічний аналіз. – 2017. – Том 27. № 1. – С. 107–119.
4. Баранова А.Б. Риски трансфертного ценообразования: проблемы и возможности минимизации / А.Б. Баранова // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2015. – № 10-11 (53). – С. 51–57.
5. Matenaer S. Ökonomische Analyse und empirische Evidenz / S. Matenaer (u. a.). Lohmar – Köln. – 2013. – P. 17–68.
6. Möslin Ch. Steuerrisiken managen / Ch. Möslin // Steuerberatung. – Juni 2009. – P. 27–29.
7. Walicka M. Tax risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies / M. Walicka // Journal of Intercultural Management Vol. 6, No. 4, December 2014. – P. 191–201.
8. Брызгалін А.В. Налоговые риски: осведомлен – значит вооружен / А.В. Брызгалін // Налоговые споры. – 2009. – № 4. – С. 13–17.
9. Филина Ф.Н. Анализ налоговых рисков [Електронний ресурс] / Ф.Н. Филина. – Режим доступу : <http://rosbush.ru/?item=1467&page=article>. – (Дата звернення 16.07.2021 р.).
10. Мигунова М.И. Оценка налоговых рисков / М.И. Мигунова, Т.А. Циркунова. – Красноярск : Красноярский государственный торгово-экономический институт, 2005. – 72 с.
11. Пансков Г.В. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник для бакалавриата / Г.В. Пансков. – М. : Юрайт, 2011. – 680 с.
12. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : монографія / О.М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ. – 2009. – 312 с.
13. Євтушенко Н.О. Податкові ризики та система керування ними / Н.О. Євтушенко // Вісник дніпропетровського університету: серія: менеджмент інновацій. – 2016. – № 6. – С. 68–77.
14. Коломієць Г.І. Податкові ризики: сутність та класифікація / Г.І. Коломієць // Ринок цінних паперів. – 2009. – № 6. – С. 27–33.
15. Курілов Є.А. Риски трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід / Є.А. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 46. – С. 18–27.
16. UN practical manual on transfer pricing for developing countries, Chapter 13 «Risk Assessment». – UN. – 2021. – 678 p. – URL : [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org/development/desa/financing/files/2021-04/TP\\_2021\\_final\\_web%20%281%29.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org/development/desa/financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf). – (16.04.2021 p.).
17. BEPS Action 13. Country-by-Country Reporting – OECD Handbook on Effective Tax Risk Assessment. – OECD. – 2017. – 88 p. – URL : <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>. – (16.04.2021 p.).
18. Report EU JTPF on transfer pricing risk management. – European Commission. – June 2013. – 17 p. – URL : [https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Report\\_Transfer\\_Pricing\\_Risk\\_Management.pdf](https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Report_Transfer_Pricing_Risk_Management.pdf). – (Дата звернення 16.04.2021 p.).
19. Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment. – OECD. – April 2013. – 41 p. – URL : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>. – (16.04.2021 p.).
20. White paper on transfer pricing documentation. – OECD. – July 2013. – 42 p. – URL : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>. – (16.04.2021 p.).
21. Dealing effectively with the challenges of transfer pricing. – OECD, 2012; Chapter 2 «Selecting the right cases»). – OECD. – January 2012. – 106 p. – URL : [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing\\_9789264169463-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing_9789264169463-en). – (16.04.2021 p.).
22. Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD; (2006/C 176/01)). – EU. – July 2006. – 7 p. – URL : [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN). – (16.04.2021 p.).

## References

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo transfertnoho tsinoutvorennia [Elektronnyi resurs] : zakon Ukrainy : [priyiniato VR Ukrainy vid 04.07.2013 № 408-VII]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>. – (Data zvernennia 16.07.2021 r.).
2. Podatkovy kodeks Ukrainy [Elektronnyi resurs] : zakon Ukrainy : [priyiniato VR Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – (Data zvernennia 16.07.2021 r.).
3. Briekhov S.S. Systema indyktoriv ryzykiv ahresyvnoho podatkovoho planuvannia / S.S. Briekhov, Proskura K.P., O.Ie. Sushkova // Ekonomichnyi analiz. – 2017. – Tom 27. № 1. – S. 107–119.
4. Baranova A.B. Riski transfertnoho cenoobrazovaniya: problemy i vozmozhnosti minimizatsii / A.B. Baranova // Ekonomika i sovremenniy menedzhment: teoriya i praktika. – 2015. – № 10-11 (53). – S. 51–57.
5. Matenaer S. Ökonomische Analyse und empirische Evidenz / S. Matenaer (u. a.). Lohmar – Köln. – 2013. – P. 17–68.
6. Mößlein Ch. Steuerrisiken managen / Ch. Mößlein // Steuerberatung. – Juni 2009. – P. 27–29.
7. Walicka M. Tax risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies / M. Walicka // Journal of Intercultural Management Vol. 6, No. 4, December 2014. – P. 191–201.
8. Bryzgalin A.V. Nalogovye riski: osvedomlen – znachit vooruzhen / A.V. Bryzgalin // Nalogovye spory. – 2009. – № 4. – S. 13–17.
9. Filina F.N. Analiz nalogovykh riskov [Elektronnij resurs] / F.N. Filina. – Rezhim dostupu : <http://rosbush.ru/?item=1467&page=article>. – (Data zvernennya 16.07.2021 r.).
10. Migunova M.I. Ocenka nalogovykh riskov / M.I. Migunova, T.A. Cirkunova. – Krasnoyarsk : Krasnoyarskij gosudarstvennyj torgovo-ekonomicheskij institut, 2005. – 72 s.
11. Panskov G.V. Nalogi i nalogooblozhenie: teoriya i praktika : uchebnik dlya bakalavriata / G.V. Panskov. – M. : Yurajt, 2011. – 680 s.
12. Desiatniuk O.M. Monitorynh podatkovykh ryzykiv: teoriya ta praktyka : monohrafiya / O.M. Desiatniuk. – Temopil : TNEU. – 2009. – 312 s.
13. Yevtushenko N.O. Podatkovi ryzyky ta systema keruvannia nymy / N.O. Yevtushenko // Visnyk dniproptetrovskoho universytetu: seriya: menedzhment innovatsii. – 2016. – № 6. – S. 68–77.
14. Kolomiets H.I. Podatkovi ryzyky: sutnist ta klasyfikatsiia / H.I. Kolomiets // Rynok tsinnykh paperiv. – 2009. – № 6. – S. 27–33.
15. Kurilov Ye.A. Ryzyky transfertnoho tsinoutvorennia: mizhnarodnyi dosvid / Ye.A. Kurilov // Visnyk Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy. – 2014. – № 46. – S. 18–27.
16. UN practical manual on transfer pricing for developing countries, Chapter 13 «Risk Assessment». – UN. – 2021. – 678 p. – URL : [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP\\_2021\\_final\\_web%20%281%29.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf). – (16.04.2021 r.).
17. BEPS Action 13. Country-by-Country Reporting – OECD Handbook on Effective Tax Risk Assessment. – OECD. – 2017. – 88 p. – URL : <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>. – (16.04.2021 r.).
18. Report EU JTPF on transfer pricing risk management. – European Commission. – June 2013. – 17 p. – URL : [https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Report\\_Transfer\\_Pricing\\_Risk\\_Management.pdf](https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Report_Transfer_Pricing_Risk_Management.pdf). – (Data zvernennia 16.04.2021 r.).
19. Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment. – OECD. – April 2013. – 41 p. – URL : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>. – (16.04.2021 r.).
20. White paper on transfer pricing documentation. – OECD. – July 2013. – 42 p. – URL : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>. – (16.04.2021 r.).
21. Dealing effectively with the challenges of transfer pricing. – OECD, 2012; Chapter 2 «Selecting the right cases»). – OECD. – January 2012. – 106 p. – URL : [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing\\_/9789264169463-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing_/9789264169463-en). – (16.04.2021 r.).
22. Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD; (2006/C 176/01)). – EU. – July 2006. – 7 p. – URL : [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN). – (16.04.2021 r.).

Надійшла / Paper received : 17.05.2021

Надрукована/Printed : 01.07.2021