

УДК 336.227.2.025

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-296-4-25

КУРІЛОВ Є. А.

ORCID ID: 0000-0001-9301-6981

e-mail: gekakur@ukr.net

Департамент податкового аудиту ДПС України

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОПРАЦЮВАННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ РИЗИКІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

У статті проаналізовано та узагальнено міжнародний досвід роботи контролюючих органів з ризиками трансфертного ціноутворення як складової податкового контролю за дотриманням платниками податків правил трансфертного ціноутворення. Опрацювання та оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення сприяють забезпеченню якісного відбору та збільшенню результативності перевірок контрольованих операцій, більшої ефективності використання обмежених ресурсів, а також більшій податковій визначеності та зменшенню кількості необґрунтованих перевірок. В результаті дослідження узагальнено міжнародний досвід та запропоновано орієнтовний процес здійснення опрацювання та оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення. Також запропоновано вказаний процес доповнити п'ятим постоціночним етапом.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення; податковий контроль; ризики трансфертного ціноутворення; контрольовані операції; принцип «витагнутої руки».

YEVHEN KURILOV

State Tax Service of Ukraine (Kyiv, Ukraine)

INTERNATIONAL EXPERIENCE IN PROCESSING AND ASSESSMENT BY REGULATORY AUTHORITIES OF TRANSFER PRICING RISKS

The article analyzes and summarizes the international experience of regulatory authorities in dealing with transfer pricing risks as one of the basic elements of tax control over taxpayers' compliance with transfer pricing rules.

An efficient process for processing and assessing transfer pricing risks helps to ensure quality selection and increase the effectiveness of audits of controlled transactions, increase the efficiency of the use of limited resources, as well as greater tax certainty and reduce the number of unreasonable audits.

As a result of the study: international experience was summarized and an indicative process of processing and assessing transfer pricing risks was determined; the main points of the general approach to the issue of transfer pricing risks, which are currently used in practice by the regulatory authorities of economically developed countries, have been identified; the principles of transfer pricing risk management were determined and the importance of carrying out transfer pricing risk assessment processes on an ongoing and systematic basis was indicated; the approaches to organizing the processing and risk assessment of transfer pricing proposed by the specialists of the OECD, JTPF and the UN are considered.

Also, the author of the article proposed to supplement this process with a fifth post-assessment stage, which should include the following three steps (13–15): internal inspection and quality control of risk assessment processes based on the results of transfer pricing audits; improving the list of transfer pricing risk indicators and descriptions of their features and identification methods; training and professional development of specialists in the assessment of transfer pricing risks. In addition, attention was drawn to the need for proper documentation of the processing and risk assessment of transfer pricing.

The article also concludes that the processes of processing and assessing transfer pricing risks should be integrated into the processes that are carried out within the framework of the functioning of the general risk management system of both the tax authority and any modern large enterprise (group of enterprises).

Key words: transfer pricing; tax control; transfer pricing risks; controlled operations; arm's length principle.

Постановка проблеми у загальному вигляді

та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

У 2013 році до Податкового кодексу України [1] внесено положення щодо запровадження в Україні податкового контролю за дотриманням платниками податків правил трансфертного ціноутворення [2] (далі – ТЦ), які є частиною міжнародних правил оподаткування. Опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ є важливою складовою як моніторингу контрольованих операції (далі – КО), так і безпосередньо перевірок КО платників податків з питань дотримання принципу «витагнутої руки».

Опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ відіграє значну роль у забезпеченні якісного відбору та подальшої результативності здійснення перевірок КО платників податків з питань дотримання принципу «витагнутої руки», ефективності використання обмежених ресурсів як контролюючих (податкових) органів, так і платників податків, а також більшій податковій визначеності та зменшення кількості перевірок.

Ознайомлення з міжнародним досвідом опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ за умови його подальшого ефективного використання допоможе Україні послідовно розробити та вбудувати в систему податкового контролю за ТЦ якісні процеси опрацювання та оцінювання його 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.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

На сьогодні питання опрацювання та оцінювання контролюючими органами ризиків ТЦ у наукових та фахових дослідженнях і публікаціях розкрито недостатньою мірою та є предметом лише епізодичного згадування в окремих дослідженнях та публікаціях, які розглядають тему ризиків ТЦ в цілому [3; 4] або як частину податкових ризиків [5].

До вітчизняних та зарубіжних дослідників, які займалися питанням ризиків ТЦ, можна віднести Брехова С.С., Проскуру К.П. та Сушкову О.Є. [5], Смірнова Д.О. та Бабенко Д.О. [3], Олофінську Ю.П. [6], Чха Ха Ле Тхі (Thu Ha Le Thi), Мортімера К. та Пінто Д. [7] тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячена стаття

Незважаючи на наявність досліджень та публікацій щодо ризиків ТЦ подальшого дослідження потребує питання визначення уніфікованих процедур та етапів процесу здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Дослідження наявних рекомендацій міжнародних організацій, які прямо чи опосередковано стосуються питання здійснення таких процесів, дозволить визначити національні рекомендації щодо впровадження та вдосконалення процедур та етапів процесу здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ в Державній податковій службі України.

Формулювання цілей статті

Метою статті є ознайомлення із узагальненим міжнародним досвідом опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ та визначення орієнтовного процесу здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Ефективні опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ сприяють забезпеченню якісного відбору та збільшенню результативності перевірок КО, ефективності використання обмежених ресурсів, а також більшій податковій визначеності та зменшенню кількості необґрунтованих перевірок.

Виклад основного матеріалу

Міжнародні документи щодо ризиків ТЦ. У світовій практиці податкового контролю за ТЦ питання ризиків ТЦ набуло особливої актуальності, про що свідчать розробка та/або прийняття провідними міжнародними організаціями протягом останніх років низки документів з цього питання, а саме (перелік наведено у хронологічному порядку):

– Кодекс поведіння з документацією з ТЦ для асоційованих (пов'язаних) підприємств в Євросоюзі, липень 2006 року (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD), 2006) [8];

– Посібник ОЕСР «Ефективне вирішення проблем ТЦ», Глава 2 «Відбір правильних випадків», січень 2012 року, (Dealing effectively with the challenges of transfer pricing, OECD; Chapter 2 «Selecting the right cases») [9];

– Проєкт для громадського обговорення Рекомендацій ОЕСР із здійснення оцінки ризиків ТЦ, квітень 2013 року (Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment, OECD, 2013) [10];

– Доповідь Спільного форуму Європейської комісії з ТЦ (далі – СФЕК з ТЦ / JTPF) щодо ризик-менеджменту (управління ризиками) в ТЦ, червень 2013 року (Report EU JTPF on transfer pricing risk management, 2013) [11];

– «Білі папери» ОЕСР з документації з ТЦ, липень 2013 року (White paper on transfer pricing documentation, OECD, 2013) [12];

– Звітність в розрізі країн для реалізації Кроку 13 Плану протидії BEPS – Керівництво ОЕСР щодо ефективної оцінки податкових ризиків, 2017 рік (BEPS Action 13. Country-by-Country Reporting – OECD Handbook on Effective Tax Risk Assessment, 2017) [13];

– Керівництво ООН з ТЦ для країн, що розвиваються, Глава 13 «Оцінка ризиків», 2021 рік (UN practical manual on transfer pricing for developing countries, Chapter 13 «Risk Assessment», 2021) [14].

Встановлення, дослідження, аналіз та оцінка впливу ризиків ТЦ на базу оподаткування платника податків займає суттєве місце в процесах податкового контролю за ТЦ та переслідує дві основні цілі: 1) забезпечити належний відбір КО для здійснення аудиту ТЦ; 2) визначитись із переліком питань, які будуть відпрацьовуватись при здійсненні аудиту ТЦ.

Основними вигодами ефективного виявлення ризиків ТЦ згідно з посібником ОЕСР «Ефективне вирішення проблем ТЦ» є: 1) цілеспрямоване й економічно обґрунтоване та ефективне використання обмежених ресурсів контролюючого органу; 2) чітко визначені запити документації, які зменшують вимоги до платників податків щодо її підготовки та подання, а також вимоги щодо часу й інших ресурсів, які використовуються контролюючим органом для перегляду цієї документації; 3) стислі часові рамки здійснення перевірок або запитів та вирішення суперечок [9].

В доповіді СФЕК з ТЦ щодо ризик-менеджменту в ТЦ [11] значною мірою сформовано загальний підхід до ризиків ТЦ, який на сьогодні використовується більшістю країн, та основні моменти якого, зокрема, можна викласти наступним чином:

– термін «ризик(и) ТЦ» охоплює не лише ризики того, що ТЦ не відповідає принципу «витягнутої руки», але й ризики того, що ресурси, задіяні в контролі за ТЦ, не виділяються ефективно для забезпечення належного процесу ТЦ;

– підходи до ризиків ТЦ мають бути спрямованими насамперед на найсуттєвіші випадки (ознаки ризику), включаючи випадки відмови платників податків від співпраці.

– розуміння фактів і обставин, які дають можливість оцінити ризики ТЦ, в значній кількості випадків є більш корисним, ніж володіння чистою арифметикою;

– не вбачається можливим розроблення універсального підходу щодо ефективного управління ризиками в ТЦ;

– проблеми ризиків ТЦ розвиваються та змінюються з часом і ведуть до виникнення нових питань і викликів;

– ситуація з опрацюванням та оцінюванням ризиків ТЦ для контролюючих органів і платників податків може бути поліпшена шляхом розробки та впровадження спеціальних інструментів, процедур, вимог до документації тощо.

СФЄК з ТЦ рекомендовано дотримуватися наступних принципів управління ризиками ТЦ:

1) використовувати так званий спільний підхід (узгодженості дій), заснований на діалозі та довірі між контролюючим органом і платником податків;

2) визначати аспекти, пов'язані з найбільш істотними ризиками ТЦ, та відокремлювати їх від інших ризиків ТЦ;

3) виділяти ресурси для сфер ТЦ з найбільш істотними ризиками;

4) мати правові інструменти для забезпечення ефективного вирішення ситуацій з найбільш істотними ризиками ТЦ;

5) цілеспрямовано виконувати всі дії з управління ризиками ТЦ, уявляючи та враховуючи обставини конкретної операції, наявні ресурси і наслідки, до яких ці дії ведуть;

6) збалансувати запити щодо надання додаткової інформації з урахуванням потреб контролюючого органу, з одного боку, та тягаря з її підготовки та надання для платника податків – з іншого.

До вказаних спеціальних інструментів, процедур, вимог можна віднести: 1) інструменти ефективного обміну інформацією; 2) робочі процедури для дослідження ризиків та аудиту в цілому, а також для координації зусиль між різними підрозділами податкових органів, а також між податковим органом та платником(ами) податків; 3) загальні стандартні вимоги до документації з ТЦ та загальні стандартні вимоги щодо ефективного механізму вирішення суперечок між податковим органом та платниками податків [11].

У проєкті Рекомендацій ОЕСР зі здійснення оцінки ризиків ТЦ [10] вказано на важливість здійснення процесів оцінювання ризиків ТЦ на постійній та системній основі, а саме: послідовного та регулярного здійснення процесів оцінювання ризиків ТЦ крок за кроком, з урахуванням суджень, винесених за підсумками кожного кроку щодо того, рухатись далі та в якому напрямі чи ні; чіткого розуміння процесів оцінювання ризиків ТЦ усіма фахівцями, залученими до зазначених процесів.

Питаннями, які потребують отримання відповідей при опрацюванні питання ризиків ТЦ, є:

– чи КО є реальними (дійсними);

– чи існують ознаки (свідчення) ризику(ів) ТЦ;

– чи потребує даний випадок аудиту;

– які конкретні питання мають бути дослідженими в ході аудиту?

Спрощено можна зазначити, що опрацювання та оцінювання ризиків у сфері ТЦ фактично полягають у: 1) виявленні ознак ризиків у сфері ТЦ; 2) дослідженні виявлених ознак; 3) визначенні операцій, які потребують детальної перевірки; 4) визначенні конкретних питань, що мають бути досліджені в ході аудиту; 5) розробці поступового та практичного плану аудиту окремих КО; 6) виділенні ресурсів, необхідних для здійснення аудиту; 7) стимулюванні платників податків щодо дотримання встановлених вимог та співпраці шляхом здійснення діалогу на ранній стадії.

Оцінювання ризиків ТЦ не є заміною аудиту; рівень її складності має відповідати наявним можливостям та ресурсам конкретного податкового органу, колу платників податків, стадії розвитку податкового контролю за ТЦ; необхідними є зважений підхід та наявність команди досвідчених фахівців.

Джерела інформації для оцінювання ризиків ТЦ. Усі розробники зазначених міжнародних документів займають таку позицію, що джерела інформації є ключовими елементами оцінювання ризику ТЦ та для такого оцінювання можуть та мають бути використані самі різні джерела. Наприклад, це документація з ТЦ; надана платником податків інформація на конкретні податкові запити про надання інформації (звернення щодо розкриття інформації); анкети з питань ТЦ, які надсилаються податковими органами платникам податків для заповнення (або протоколи опитування); результати аудиту платника податків минулих років та інша внутрішньовідомча інформація; інформація, отримана в рамках міждержавного обміну інформацією; комерційні бази даних; загальнодоступна інформація про платника податків, у тому числі Інтернет-ресурси, зокрема сайти платників податків; аналітичні звіти з фінансової звітності, цінних паперів; публікації та повідомлення в ЗМІ; дані щодо виданих патентів тощо; інформація щодо пов'язаності осіб тощо; митні дані; інформація, отримана в ході відвідування компанії та/або зустрічей з її персоналом; відомості, отримані за угодами, укладеними з платниками податків про обмін інформацією (з податковими органами) за згодою та ін. Зокрема, в Кодексі поведінки стосовно документації з ТЦ для асоційованих підприємств в Європейському Союзі зазначено, що документація з ТЦ має містити достатню деталей, щоб дати змогу податковому органу оцінювати ризики з метою вибору справи (випадку, об'єкта)

для початку податкової перевірки з питань ТЦ. Розвиваючи цю позицію, ОЕСР у «Білих паперах» з документації з ТЦ (липень 2013 р.) вказано на три взаємопов'язані причини необхідності подання документації з ТЦ: забезпечення урядів інформацією, необхідною для проведення обґрунтованої оцінки ризиків ТЦ; гарантування того, що платники податків належним чином дотримуються вимог щодо ТЦ; забезпечення урядів інформацією, яку вони вимагають, для проведення належної повної ревізії практики ТЦ суб'єктів, що підлягають оподаткуванню в межах їх юрисдикції.

Багато країн підходять до оцінювання ризиків ТЦ поетапно і бажають мати більш детальну та конкретну інформацію на кожному етапі оцінювання. Проте податковому органу необхідний доступ до достатнього обсягу інформації на ранніх стадіях аудиту для проведення точного та обґрунтованого оцінювання ризиків ТЦ.

Класифікація індикаторів потенційних ризиків ТЦ. Спроба класифікувати індикатори ризиків ТЦ є корисною для надання додаткового контексту та можливостей ідентифікації потенційних ризиків ТЦ і визначення процесу їх опрацювання та оцінювання. Така класифікація може допомогти у формуванні описів (профілів) ризику, оцінці агресивності та складності ризиків, систематизації відомостей про ризики та ознаки небезпеки, а також в оцінці ймовірності успіху (тобто ймовірності коригування податкових зобов'язань, рівня і кількості ресурсів, які можуть знадобитись для відпрацювання в ході аудиту тощо). Також вона спростить виконання процесів опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ та надасть допомогу у визначенні виправданості відбору операції(й) до перевірки та наявності необхідних ресурсів і експертних знань для здійснення перевірки.

Підходи до організації процесів опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Ці процеси є складними, вимагають винесення суджень і не можуть бути зведеними до набору механічних правил. Наявність окремих особливостей, пов'язаних з потенційними ризиками ТЦ, не означає автоматичного визначення доцільності їх поглибленого дослідження. Необхідно проявляти обачність при розгляді індикаторів (ознак, показників) ризику.

Корисно мати структурований підхід до розгляду ризику – це може гарантувати, що оцінювання буде всеохоплюючим, а запити, зроблені на підставі такого оцінювання, матимуть цілеспрямований і конкретний характер, відповідно, будуть результативнішими.

Для контролюючих (податкових) органів до переходу до детального розгляду конкретних обставин операції доцільним є вироблення поглибленого розуміння: бізнес-моделі конкретного платника податків (групи підприємств); конкретного бізнес-середовища (сектора економіки), в якому здійснюються операції з пов'язаними сторонами. Таке розуміння може бути досягнуто шляхом вивчення інформації з різних джерел та зміцнене шляхом спілкування з посадовими особами такої групи підприємств.

Підходи, запропоновані ОЕСР [9]:

– «знизу вгору» (bottom up) – передбачає дослідження інформації про транскордонні операції, які містять специфічні для МНП та юрисдикцій питання, що зазвичай не зустрічаються за операціями між непов'язаними сторонами і можуть призвести до викривлення розподілу прибутку (збитків) між юрисдикціями;

– «зверху вниз» (top down) – включає в себе оцінку рентабельності операцій групи в юрисдикції в контексті загальної рентабельності групи підприємств з урахуванням розподілу функцій, активів і ризиків, а також бізнес-сектора, в якому вона працює. Якщо рентабельність компанії падає значно нижче очікувань, визначених на основі економічного аналізу, необхідним є подальше дослідження причин цього та питань ціноутворення за значними операціями.

ООН запропоновано такі підходи [14]:

– **транзакційний (операційний).** Для формування компетенцій та отримання досвіду через навчання без відриву від роботи (на робочому місці) корисним може бути прийняття транзакційного підходу, при якому прості операції, що можуть бути перевірені з меншими витратами, перевіряються в першу чергу. Крім того, увагу може бути сфокусовано на операціях з вищим ступенем ризику та з вищим імовірним отриманням доходів, наприклад на таких, як реструктуризація бізнесу. Нарешті, рішення про дослідження комбінації більш складних і простих операцій можуть прийматися з метою забезпечення більш послідовного потоку робіт і доходів;

– **юрисдикційний.** Підхід, при якому операції з юридичними особами з певних податкових юрисдикцій, є пріоритетними для перевірок. Одним з найважливіших елементів цього підходу є включення до перевірок як прямих, так і непрямих операцій, укладених з такими юрисдикціями, наприклад схем або структур за участю осіб у таких юрисдикціях, завдяки використанню яких у кінцевому підсумку отримано певні переваги. Це вимагає від підрозділу з питань ТЦ встановлення юрисдикцій, які вважатимуться юрисдикціями з підвищеними ризиками, зокрема на підставі податкових ставок, вітчизняних торговельних потоків та внутрішньої економічної політики. Цілком можливо, що до пріоритетів можуть потрапити і юрисдикції з високими ставками податку, у випадку коли такі юрисдикції використовуються МНП за особливо агресивними (обмеженими) правилами або практикою ТЦ;

– **ризикоорієнтований.** По суті є гібридом перших двох підходів, але може також розглянути інші чинники, ніж юрисдикція(ї) пов'язаної(их) сторони(ін) або типи операцій.

Взаємодія з платниками податків у ході опрацювання ризиків ТЦ. Існуюча практика економічно розвинутих країн свідчить про необхідність розширеної взаємодії платників податків з контролюючими (податковими) органами в ході здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ, яка фактично веде до так званої більшої податкової визначеності в обмін на прозорість діяльності. Натомість платник податків отримує більшу податкову визначеність на більш ранній стадії при меншому адміністративному тягарі порівняно з тим, коли щодо нього здійснюються традиційні перевірки після подання звітності (документації) про КО.

Процес здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. У Проекті Рекомендацій ОЕСР із здійснення оцінки ризиків ТЦ [10] та в Керівництві ООН з ТЦ для країн, що розвиваються [14], з урахуванням сучасного досвіду компетентних органів різних країн сформульовано й наведено описи процедур та етапів здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. За результатами здійснення аналізу вказаних документів автор вважає, що зазначені процедури та етапи процесу здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ в узагальненому вигляді налічують наступні чотири етапи та дванадцять кроків:

– **початковий етап (кроки 1–5):**

1) узагальнення кількісних даних з податкових декларацій, фінансової звітності, звітних форм з КО, документації з ТЦ (в т.ч. трирівневої документації з ТЦ, після її впровадження);

2) обробка кількісних даних з метою виявлення ймовірних ознак (індикаторів) та областей високого рівня ризиків ТЦ і початкової ідентифікації ймовірних ризиків;

3) кількісна оцінка ймовірних ризиків високого рівня;

4) якісний аналіз наявної інформації, пошук та збір додаткових відомостей;

5) попереднє рішення щодо доцільності продовження процесу;

– **етап поглибленого дослідження (кроки 6, 7):**

6) поглиблене дослідження ризиків, включаючи функціональний аналіз та зіставний аналіз, на підставі документації з метою підтвердження початкових висновків та правильності попереднього рішення.

7) детальніша кількісна оцінка ймовірних ризиків ТЦ;

– **етап взаємодії з платником податків (крок 8):**

8) початок взаємодії з посадовими особами платника податків (щодо спільного опрацювання питань, пов'язаних з потенційними ризиками ТЦ) з метою додаткового аналізу та оцінки ризиків ТЦ;

– **етап підготовки підсумкового документа (кроки 9–12)**

9) підготовка проекту доповіді (висновку/звіту/огляду) про оцінювання ризиків ТЦ;

10) винесення рішення щодо того, чи слід приступати до перевірки ТЦ та переліку питань, на які має бути спрямовано таку перевірку;

11) внутрішній огляд і контроль якості процесів оцінювання ризиків ТЦ;

12) складання кінцевої доповіді (висновку/звіту/огляду) про оцінювання ризиків ТЦ.

Крім того, автор дослідження пропонує доповнити зазначений процес додатковими п'ятим етапом та трьома кроками (13–15), оскільки хоча в текстах міжнародних організацій з порушеного в статті питання прямо не зазначається необхідність здійснення таких кроків, сама логіка, теорія та набута практика системної роботи з ризиками (ризик-менеджменту), в нашому випадку – ризиками ТЦ, свідчить про необхідність їх вбудування в процес опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ на постійній та системній основі;

– **постоїночний етап (кроки 13–15):**

13) внутрішній огляд і контроль якості процесів оцінювання ризиків за результатами перевірок ТЦ;

14) удосконалення/оновлення переліку індикаторів (показників/ознак) ризиків ТЦ та описів їх особливостей і шляхів ідентифікації;

15) навчання/підвищення кваліфікації фахівців в оцінці ризиків ТЦ.

Необхідно розуміти, що на практиці можливі одночасні розгляд та опрацювання декількох різних ризиків, притаманних одній КО (групі КО) та/або одному учаснику КО (групі підприємств), здійснення опрацювання та оцінювання кожного з яких може бути на різних етапах (кроках). Крім того, отримання додаткової інформації може призвести до необхідності повернення до попередніх кроків опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Загалом процеси опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ мають бути інтегрованими до процесів, які здійснюються в рамках функціонування загальної системи ризик-менеджменту як контролюючого (податкового) органу, так і будь-якого сучасного великого підприємства (групи підприємств).

Шаблони ключової інформації для потреб здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Для забезпечення процесів здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ контролюючий (податковий) орган має розробити шаблони ключової інформації для внутрішніх потреб, які в ідеалі повинні включати відомості про:

– нормативні вимоги щодо подання документації про ТЦ/інформації на запити;

– характер операцій та виявлених ризиків, пов'язаних з цими операціями;

– обсяги та частки операції(й);

– юрисдикції, з якими укладено угоди;

– використану інформацію, наприклад фінансову звітність, податкову декларацію тощо;

– результати процесу ідентифікації та оцінювання ризиків, тобто про те, що було рекомендовано і чому (з яких причин). Це може бути найважливішим аспектом.

Підсумковий документ щодо результатів опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ. Міжнародні організації, які є загально визнаними лідерами з питань розробки підходів та методології із запровадження податкового контролю за ТЦ (ОЕСР, СФСК з ТЦ, ООН) [8; 9; 11; 14], особливу увагу звертають на те, що в результаті здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ обов'язково має бути підготовлено відповідний підсумковий документ, який може мати різні назви (наприклад, звіт чи доповідь про оцінювання ризиків – у редакції ОЕСР; висновок за наслідками оцінювання ризиків – у редакції ООН), однак повинен містити: 1) стислу інформацію про роботу, виконану в ході оцінювання ризиків; 2) відомості про встановлені показники (дані), що свідчать про наявність ризику(ів); 3) відомості про причини, які призвели до висновку щодо необхідності подальшого аудиту (перевірки). Зокрема, слід зазначити одну або більше ознак ризику(ів), які призвели до висновку, що певне питання має бути детально досліджено в ході подальшої перевірки.

У Керівництві ООН з ТЦ для країн, що розвиваються, зазначено важливість документального оформлення результатів ідентифікації ризиків та процесу здійснення їх оцінювання в цілях прийняття подальших управлінських рішень і здійснення контролю, а також подальшого зберігання на випадок виникнення потреби в здійсненні аналізу їх обґрунтованості та відповідності правилам ТЦ [14].

Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі

В результаті проведеного дослідження: проаналізовано та узагальнено міжнародний досвід роботи контролюючих органів з ризиками ТЦ та визначено орієнтовний процес опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ; визначено основні моменти загального підходу до питання ризиків ТЦ, які на сьогодні використовуються в практичній діяльності контролюючими органами економічно розвинутих країн; визначено принципи управління ризиками ТЦ та вказано на важливість здійснення процесів оцінювання ризиків ТЦ на постійній та системній основі; розглянуті підходи до організації процесів опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ запропоновані фахівцями ОЕСР та ООН.

Автор вважає за доцільне запропонувати доповнити орієнтовний процес здійснення опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ п'ятим етапом пост-оцінки, який має налічувати три наступні кроки: внутрішній огляд і контроль якості процесів оцінювання ризиків за результатами перевірок ТЦ; удосконалення переліку індикаторів ризиків ТЦ та описів їх особливостей і шляхів ідентифікації; навчання/підвищення кваліфікації фахівців в оцінці ризиків ТЦ. Також автор, з врахуванням міжнародного досвіду, додатково підкреслює необхідність належного документування процесу опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ та інтеграції процесів опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ до процесів, які здійснюються в рамках функціонування загальної системи ризик-менеджменту податкового органу та/або мультинаціонального підприємства.

Запропонований орієнтовний процес опрацювання та оцінювання ризиків ТЦ в подальшому доцільно використати для подальшої розробки процедур, програмних продуктів та методик відбору платників податків, які здійснюють контрольовані операції, до перевірок трансфертного ціноутворення та оцінки результатів таких перевірок.

Література

1. 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>. – (23.05.2021 р.).
2. 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>. – (23.05.2021 р.).
3. Смирнов Д.А. Инструменты минимизации рисков, связанных с применением правил контроля трансфертного ценообразования [Електронний ресурс] / Д.А. Смирнов, Д.А. Бабенко // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2015. – № 6. – С. 85–93. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-minimizatsii-riskov-svyazannyh-s-primeneniem-pravil-kontrolya-transfertnogo-tsenoobrazovaniya>. – (23.05.2021 р.).
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. Брехов С.С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / С.С. Брехов, Проскура К.П., Сушкова О.Є. // Економічний аналіз. – 2017. – Том 27. № 1. – С. 107–119.
6. Олофинская Ю.П. Контроль налоговыми органами цен по сделкам: классификация рисков администрирования [Електронний ресурс] / Ю.П. Олофинская // Известия ИГЭА. – 2014. – № 4(96). – С. 51–58. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/kontrol-nalogovymi-organami-tsen-po-sdelkam-klassifikatsiya-riskov-administrirvaniya>. – (23.05.2021 р.).
7. Thu Ha Le Thi, Colleen Mortimer and Dale Pinto. The Role and Design of a Transfer Pricing Risk Assessment Framework for Tax Administrators. The Tax Specialist. October 2014. Vol. 18(2). P. 74–83. URL: <https://espace.curtin.edu.au/handle/20.500.11937/5285>. (23.05.2021).
8. 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). (23.05.2021).

9. 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. (23.05.2021).
10. 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>. (23.05.2021).
11. 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. (23.05.2021).
12. 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>. (23.05.2021).
13. 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>. (23.05.2021).
14. 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. (23.05.2021).

References

1. Podatkoviy kodeks Ukrainy [Elektronnyi resurs] : zakon Ukrainy : [pryiniato VR Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – (23.05.2021 r.).
2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo transfertnogo tsinoutvorennia [Elektronnyi resurs] : zakon Ukrainy : [pryiniato VR Ukrainy vid 04.07.2013 № 408-VII]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text>. – (23.05.2021 r.).
3. Smirnov D.A. Instrumenty minimizatsii riskov, svyazannyh s primeneniem pravil kontrolya transfertnogo cenoobrazovaniya [Elektronnyj resurs] / D.A. Smirnov, D.A. Babenko // Imushchestvennyye otnosheniya v Rossijskoj Federacii. – 2015. – № 6. – S. 85–93. – Rezhim dostupa : <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-minimizatsii-riskov-svyazannyh-s-primeneniem-pravil-kontrolya-transfertnogo-tsenoobrazovaniya>. – (23.05.2021 r.).
4. Baranova A.B. Riski transfertnogo cenoobrazovaniya: problemy i vozmozhnosti minimizatsii / A.B. Baranova // Ekonomika i sovremennyy menedzhment: teoriya i praktika. – 2015. – № 10-11 (53). – S. 51–57.
5. Briekhov S.S. Systema indyikatoriv ryzykiv ahresyvnogo podatkovoho planuvannia / S.S. Briekhov, Proskura K.P., Sushkova O.Ie. // Ekonomichnyi analiz. – 2017. – Tom 27. № 1. – S. 107–119.
6. Olofinskaya Yu.P. Kontrol nalogovymi organami cen po sdelkam: klassifikatsiya riskov administrirovaniya [Elektronnyj resurs] / Yu.P. Olofinskaya // Izvestiya IGEA. – 2014. – № 4(96). – S. 51–58. – Rezhim dostupa : <https://cyberleninka.ru/article/n/kontrol-nalogovymi-organami-tsen-po-sdelkam-klassifikatsiya-riskov-administrirovaniya>. – (23.05.2021 r.).
7. Thu Ha Le Thi, Colleen Mortimer and Dale Pinto. The Role and Design of a Transfer Pricing Risk Assessment Framework for Tax Administrators. The Tax Specialist. October 2014. Vol. 18(2). P. 74–83. URL: <https://espace.curtin.edu.au/handle/20.500.11937/5285>. (23.05.2021).
8. 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). (23.05.2021).
9. 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. (23.05.2021).
10. 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>. (23.05.2021).
11. 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. (23.05.2021).
12. 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>. (23.05.2021).
13. 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>. (23.05.2021).
14. 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. (23.05.2021).

Надійшла / Paper received : 23.05.2021

Надрукована/Printed : 01.07.2021