

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nayka.com.ua | № 10, 2021 | 28.10.2021 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.10.14](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.14)

УДК 336.228.32

М. О. Кужелев,
д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Київ
ORCID ID: 0000-0002-7895-7879

І. М. Сиволап,
здобувач третього (освітньо-наукового)
рівня вищої освіти кафедри фінансів імені Л. Л. Тарангул,
Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпін
ORCID ID: 0000-0002-7293-3462

МОНІТОРИНГ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК ЕЛЕМЕНТ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

М. Kuzheliev
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Finance, Accounting and
Taxation, Private Higher Educational Institution "European University", Kyiv
I. Syvolap,
applicant of the third (educationl and scientific)
level of higher education of the Department of Finance named after L.L. Tarangul, University of the
State Fiscal Service of Ukraine, Irpin

MONITORING OF CONTROLLED OPERATIONS AS AN ELEMENT OF CONTROL FOR TRANSFER PRICING

Стаття присвячена розгляду моніторингу контрольованих операцій як елементу контролю за трансфертним ціноутворенням. Окреслено цілі моніторингу контрольованих операцій. Приділено увагу визначенню основних етапів моніторингу контрольованих операцій, що відіграє одну з головних ролей при здійсненні контролю за трансфертним ціноутворенням. Наведено джерела інформації, які використовуються під час моніторингу контрольованих операцій. Визначено, що після встановлення повноти та своєчасності відображення контрольованих операцій увага зосереджується на встановленні ризиків з трансфертного ціноутворення. Запропоновано впровадження тестування контрольованих операцій на предмет їхньої ризиковості за відповідною матрицею. За результатами обрахунку показників за кожним напрямком матриці залежно від отриманих результатів пропонується присвоювати відповідну кількість балів, які обраховуватимуться у загальному підсумку балів.

The article is devoted to the consideration of monitoring of controlled transactions as an element of control over transfer pricing. The goals of monitoring controlled operations are outlined. Thus, the objectives of monitoring as an integral part of tax control over transfer pricing are to establish compliance with the conditions of controlled transactions on the principle of "outstretched arm"; identification of potential risks of transfer pricing; identification of risks of lack of a reasonable

economic reason (business purpose); analysis of risks of understatement of tax liabilities by the taxpayer; ensuring control over the timeliness and completeness of reports on controlled transactions, transfer pricing documentation, global transfer pricing documentation (master file), reports by country of the international group of companies, notifications of participation in the international group of companies, additional information and / or justification, provided by the taxpayer at the request of the central executive body implementing the state tax policy Attention is paid to determining the main stages of monitoring of controlled transactions, which plays one of the main roles in controlling transfer pricing. In general, today the legislator stipulates that monitoring should take place in the following stages: initial analysis of information on controlled transactions; analysis of reports on controlled transactions and notifications of participation in an international group of companies; analysis of transfer pricing documentation submitted by the taxpayer and / or global transfer pricing documentation; analysis of reports in terms of countries of the international group of companies. The sources of information used during the monitoring of controlled operations are given. It is determined that after establishing the completeness and timeliness of the reflection of controlled transactions, attention is focused on establishing the risks of transfer pricing. It is proposed to introduce testing of controlled operations for their risk according to the appropriate matrix. According to the results of the calculation of indicators for each direction of the matrix, depending on the results obtained, it is proposed to assign the appropriate number of points, which will be calculated in the total score.

Ключові слова: *контроль; податковий контроль; контрольовані операції; фінансовий моніторинг; трансфертне ціноутворення.*

Key words: *control; tax control; controlled operations; financial monitoring; transfer pricing.*

Постановка проблеми. Практично кожного дня операції юридичних осіб можуть ставати об'єктами фінансового моніторингу, адже суб'єктами державного фінансового моніторингу вживаються заходи, які спрямовані на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. Водночас, всі господарські операції, які визнані контрольованими з точки зору трансфертного ціноутворення, незалежно від фінансового моніторингу, також потрапляють і під щорічний моніторинг податкових органів. На відміну від фінансового моніторингу, який переважно проводиться до/або під час здійснення операцій, моніторинг контрольованих операцій здійснюється за результатами звітного року, тобто після їхнього фактичного проведення. Це два незалежні, однак тісно пов'язані види моніторингу, безумовно покликані забезпечити фінансову безпеку держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням знаходить своє відображення у наукових працях таких учених, як: В.І. Коротун, М.О. Ларіонов, О.І. Черевко та ін. Проте, віддаючи належне науковим здобуткам учених, окремі аспекти моніторингу контрольованих операцій як елементу контролю за трансфертним ціноутворенням потребують подальших наукових досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення основних етапів моніторингу контрольованих операцій, що відіграє одну з головних ролей при здійсненні контролю за трансфертним ціноутворенням.

Виклад основного матеріалу. Передумовами запровадження моніторингу контрольованих операцій є вже сформована система заходів, головною метою якої є контроль за повнотою сплати податків. Оскільки проведення якісного моніторингу операцій у сфері трансфертного ціноутворення є запорукою своєчасного виявлення та опрацювання ризиків, він повинен відігравати ключову роль у забезпеченні якісного відбору та результативності подальшого проведення перевірок, ефективного використання обмежених ресурсів контролюючих органів, а також більшої податкової визначеності. У світовій практиці податкового контролю це питання набуло особливої актуальності, адже опрацювання ризиків переслідує дві основні цілі: забезпечити належний відбір операцій (справ, випадків, угод) для здійснення аудиту та визначення із переліком питань для відпрацювання в ході аудиту трансфертного ціноутворення.

Трансфертне ціноутворення є методом перерозподілу ресурсів і оптимізації оподаткування, який впливає на розподіл доходів, прибутків, ризиків, а також на якість життя. Управління трансфертним ціноутворенням покликане забезпечити більш ефективні координацію та регулювання внутрішньогосподарських зв'язків, зниження сукупних витрат, підвищення мотивації працівників [1].

Кожна країна, і Україна зокрема, самостійно вибудовує систему оцінки ризиків та шляхів здійснення відбору ризикових операцій суб'єктів господарювання. В рамках податкового контролю за трансфертним ціноутворенням здійснюється моніторинг контрольованих операцій, основні засади якого передбачено у Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 (із змінами) [2].

Цілями Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є 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, додаткової інформації та/або обґрунтування, наданих платником податків на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, відповідно до підпункту 39.4.9 статті 39 розділу I Податкового кодексу України [3].

Проведення якісного моніторингу може бути забезпечено виключно за умови наявності значних аналітичних здібностей та сформованих практичних навичок у працівників контролюючих органів, а тому розвиток кадрового потенціалу безумовно відіграє значну роль. Насамперед, варто зауважити, що моніторинг передбачає систематичне співставлення та аналіз різного роду показників. Такі показники можуть міститися як у самій звітності підприємства, зокрема і про контрольовані операції, документації, майстер-файлі, повідомленнях, звіті у розрізі країн тощо, так і в будь-яких інформаційних джерелах з відкритою інформацією, які містять дані про зіставні операції та осіб. Одночасно опрацьовується інформація з інформаційних баз даних, інформація, яку отримано від органів державної влади України або інших країн, та будь-яка публічна інформація про можливі ризики заниження платниками податків податкових зобов'язань. Крім цього, підприємства готують та можуть надавати додаткову інформацію та обґрунтування на запити центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, що так само використовується під час здійснення моніторингу.

Слід також зазначити, що 28 квітня 2021 року набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 407 «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 р. № 835 і від 30 листопада 2016 р. № 867» [4]. На виконання цієї постанови Державною податковою службою України (далі – ДПС) оприлюднено дані фінансової звітності, поданої відповідно до пункту 46.2 статті 46 Податкового кодексу України як додаток до звітної (звітної нової) податкової звітності за 2020 рік. Персоніфіковані набори даних фінансової звітності підприємств та їх структура оприлюднені ДПС у формі відкритих даних на офіційному вебпорталі ДПС (tax.gov.ua) та Єдиному державному вебпорталі відкритих даних (data.gov.ua). Відповідно до інформації, оприлюдненої ДПС, можна констатувати, що за 2020 рік 6,7 тисяч платників отримали доходи в сумі понад 150 млн грн.

За інформацією, розміщеною на сайті ДПС за посиланням tax.gov.ua/media-tsentr/novini/510798/html, до ДПС за результатами звітної кампанії за 2020 рік надійшло 2 325 Звітів про контрольовані операції в яких платниками податків надано інформацію про контрольовані операції у сумі 2,5 трлн. грн. В основному контрольовані операції здійснювались із резидентами Швейцарії (20%), Франції (19%), Нідерландів (9%), Австрії (8%) та Великобританії (7%).

Таким чином, аналіз фінансової звітності та кількості платників, які задекларували контрольовані операції свідчить, що під податковий контроль за трансфертним ціноутворенням потрапили лише близько 35 % платників, від тих, що досягли одного із законодавчо встановлених вартісний критеріїв для визнання операцій контрольованими (річний дохід платника податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн). Можна зробити припущення, що решта 65 % підприємств або взагалі не здійснюють зовнішньоекономічні господарські операції, або загальна сума проведених операцій з кожним окремим контрагентом-нерезидентом не досягає другого вартісного критерію (обсяг операцій з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку перевищує 10 млн грн) для визнання таких операцій контрольованими. Таким чином, моніторинг з одного боку повинен забезпечувати комплексний аналіз наявної інформації для встановлення повноти декларування контрольованих операцій суб'єктами господарювання, а з іншого – встановити наявність або відсутність ризиків заниження ціни контрольованої операції.

Загалом, на сьогодні законодавець передбачає, що моніторинг повинен відбуватися за такими етапами (рис. 1):

I. Первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції – на цьому етапі відбувається співставлення 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(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витагнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань та можуть порівнюватися ціни сировинних товарів з котирувальними цінами, а також здійснюватися порівняння показників рентабельності платників податків з середніми показниками по галузі.

II. Аналіз звітів про контрольовані операції та повідомлень про участь у міжнародній групі компаній – здійснюється контроль за своєчасним поданням звітів та повідомлень та повнотою та достовірністю поданої інформації.

III. Аналіз документації з трансфертного ціноутворення, поданої платником податків та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) – запроваджується проведення дослідження відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» та наявності розумної економічної причини (ділової мети) (при цьому зазначимо, що на сьогодні глобальна документація з трансфертного ціноутворення платниками ще не подається).

IV. Аналіз звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній – повинна встановлюватися своєчасність, повнота та достовірність наведеної у звітах інформації з метою дослідження ризиків трансфертного ціноутворення. Цей етап є абсолютно новим для моніторингу контрольованих операцій, оскільки його започатковано з червня п.р. Передбачається врахування таких індикаторів, як істотна присутність (загальна сума доходів (виручки)) групи в певній юрисдикції; діяльність групи в певній юрисдикції обмежена діяльністю, яка становить менший ризик; значна загальна сума і частка доходів (виручки) за операціями з пов'язаними особами в певній юрисдикції; результати юрисдикції відхиляються від потенційно зіставних показників інших юрисдикцій всередині групи, групи в цілому, потенційно зіставних підприємств поза групою або середніх показників по галузі; юрисдикції зі значним прибутком, але незначною суттєвою діяльністю; юрисдикції зі значним прибутком, але низьким рівнем нарахованих податків; юрисдикції зі значною діяльністю, але з низьким рівнем прибутку (або збитками); група здійснює діяльність в юрисдикціях, які створюють ризик розмивання податкової бази і виведення прибутку з-під оподаткування; група здійснює «мобільні» типи діяльності (володіння або управління інтелектуальною власністю; закупівля та постачання; продаж, маркетинг або дистрибуція (збут); внутрішньогрупове фінансування; страхування), розташовані в певних юрисдикціях; відбулися зміни в структурі групи, в тому числі у зв'язку з розташуванням активів; інтелектуальна власність відокремлена від пов'язаної діяльності всередині групи; група має торгові компанії, розташовані в юрисдикціях за межами її основних ринків; у групі є закупівельні компанії, розташовані в юрисдикціях за межами її основних нарахованого податку на прибуток; до групи входять компанії з подвійним резидентством; до групи входять компанії без податкового резидентства; група показує доходи (виручку) без прив'язки до певної юрисдикції (якщо компанія в групі не є резидентом будь-якої юрисдикції); інформація в звіті не відповідає інформації, раніше наданій компаніями міжнародної групи. Без перебільшення можна констатувати, що моніторинг в рамках цього четвертого етапу передбачатиме наявність повної інформації у контролюючих органах.

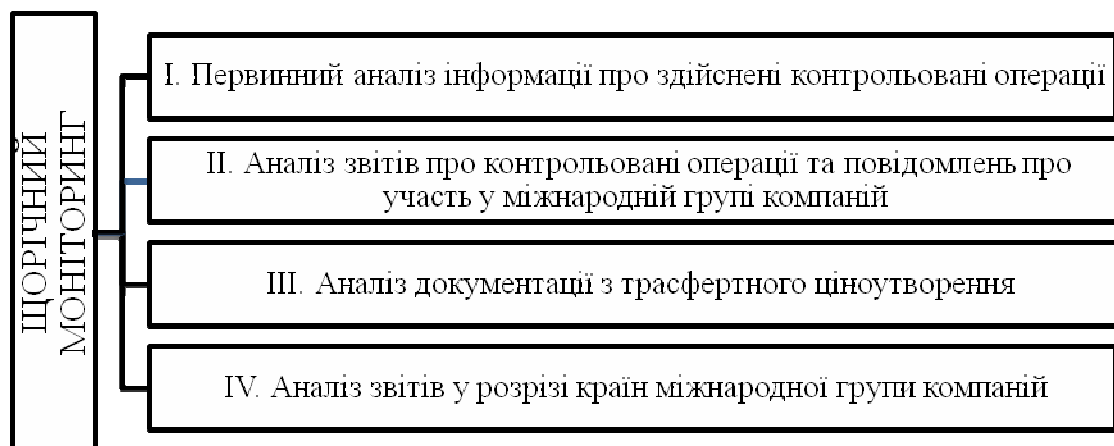


Рис. 1. Основні етапи моніторингу контрольованих операцій

Джерело: складено авторами

Як вбачається з наведеної інформації, перш за все з'ясуванню підлягає питання віднесення платників до категорії, що підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, адже зрозуміло, що це є стартом для відбору тих операцій, щодо яких у подальшому можуть встановлюватися ризики та які потребуватимуть перевірки. З цієї метою ще до настання граничного терміну звітування про контрольовані операції та подання повідомлень про участь у міжнародній групі компаній формується оперативний список підприємств щодо яких очікуються такі звіти та повідомлення. Слід зазначити, що оскільки для повідомлень передбачено їх подання разом зі звітом, ключовим є встановлення кола платників, які здійснювали контрольовані операції за відповідний звітний період [5; 6].

Для упередження ризиків маніпулювання платниками показниками річного доходу у податковій та/або фінансовій звітності та штучного виходу з контролю за трансфертним ціноутворенням, контролюючі органи можуть дотримуватися такого алгоритму співставлень:

- відбір платників податків з річною сумою доходів у понад 150 млн грн за результатами декларування доходів за звітний період з використанням даних податкової декларації з податку на прибуток, звіту про фінансові результати та податкових декларацій з ПДВ. При цьому співставляються показники рядка 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» податкової декларації з податку на прибуток з даними податкової декларації з ПДВ (сума рядків обсягів постачання без ПДВ колонки «А» розділу I «Податкові зобов'язання») цієї декларації та даними сумарного значення рядків 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг)»; 2120 «Інші операційні доходи»; 2200 «Дохід від участі в капіталі»; 2220 «Інші фінансові доходи»; 2240 «Інші доходи» звіту про фінансові результати;

- встановлення кола нерезидентів, з якими платник податків здійснював господарські операції для цілей трансфертного ціноутворення, передбачені, зокрема, п.п. 39.2.1.4 ст. 39 Податкового кодексу України, та визначити обсяги цих господарських операцій. Для цього здійснюється аналіз податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних за операціями з

нерезидентом; митних декларацій, Інвойсів; податкових декларацій з податку на прибуток (особливо податкових різниць та сум податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період); звіту про фінансові результати (2250 «Фінансові витрати»; 2255 «Втрати від участі в капіталі»; 2270 «Інші витрати»); звіту про рух грошових коштів; статистичної звітності; реєстраційних даних платника податку тощо. Ідентифікація нерезидентів та підрахунок обсягів операцій здійснюється як за найменуваннями операцій, так і за назвами нерезидентів. Для визначення обсягів торгових операцій з товарами підсумовуються обсяги поставок (вивезення за межі митної території, ввезення на митну територію України) товарів, що відображені у митних деклараціях. У разі, якщо зовнішньоекономічний договір (контракт) укладений шляхом прийняття публічної пропозиції про угоду (оферти) або шляхом обміну електронними повідомленнями, або в інший спосіб, аналізуються реквізити інвойсу, який у цьому випадку для операцій з експорту робіт (послуг) виступає первинним документом та підтверджує здійснення господарської операції. Беззаперечно ризиком є виявлення операцій по товарам, що не проходять митного контролю.

Таким чином, з метою виявлення загального обсягу господарських операцій, що перевищує 10 млн грн, проміжні значення відносин з нерезидентами за різними типами операцій підлягають підсумовуванню в розрізі цих нерезидентів. Після відбору контрагентів платника податку виникає необхідність дослідити відповідність таких контрагентів критеріям, встановленим пп. 39.2.1.1 п. 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України.

Як вже зазначалося вище, контрагенти-нерезиденти можуть поділятися на таких, які зареєстровані у низькоподаткових юрисдикціях; нерезидентів, які входять до переліку організаційно-правових форм (далі – ОПФ), відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480; комісіонерів-нерезидентів; є пов'язаними особами з платником податку. З цією метою проводиться аналіз даних, що містять відомості про таких нерезидентів з показників митних декларацій, податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих у ЄРПН у розрізі нерезидентів із значними обсягами здійснених операцій.

Необхідно також зазначити, що критерії для визнання осіб пов'язаними встановлено пп.14.1.159 п.14.1. ст.14 Податкового кодексу України. Водночас, про пов'язаність платника та його контрагента може свідчити: однакові або схожі назви компаній; використання на веб-сайтах платника та контрагента, а також на бланках документів однакових логотипів; підписання договорів та комерційних документів особами, які мають однакові прізвища, є одночасно засновниками/учасниками, керівниками або членами колегіальних органів цих компаній, тощо. Крім цього, інформацію для визначення пов'язаності осіб можна знайти, зокрема, в наступних джерелах інформації: Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, сайт Міністерства юстиції України (<https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch>); сайт Державної установи «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України» (<https://smida.gov.ua/>); сайт Національного банку України (<https://www.bank.gov.ua/control/uk/index/>) (розділ «Банківський нагляд» вкладка «Реєстрація та ліцензування»); аналітичну систему для ділової розвідки та перевірки контрагентів України YouControl (<https://youcontrol.com.ua/>), реєстри бенефіціарних власників та національні бізнес-реєстри іноземних країн. Наприклад, інформація щодо компаній, зареєстрованих на території Великобританії доступна в публічному реєстрі Управління державної реєстрації юридичних осіб Великобританії (Companies House) (<https://www.gov.uk/government/organisations/companies-house>); відкриту базу даних «Open Corporates» (<https://opencorporates.com/>) (контекстний пошук по назвам компаній з посиланням на національні бізнес-реєстри); комерційні сайти з доступом до бізнес-реєстрів: «Kompany@» (<https://www.kompany.com/>) та «EMIS» (<https://www.emis.com/>) (отримання інформації є обмеженим - платний ресурс); Європейський бізнес-реєстр (EBR) (<http://www.ebr.org/>) (отримання інформації є обмеженим - платний ресурс). Для встановлення пов'язаності осіб за ознаками впливу через контроль органів управління юридичної особи важливим та необхідним є можливість дослідження установчих документів юридичних осіб, а також інших документів органів управління цих осіб, якими можуть бути: рішення установчих та загальних зборів господарських товариств, спостережної ради або інших органів управління; документи про спостережну раду, правління, інші наглядові та виконавчі органи господарських товариств, про їх персональний склад; права, передані загальними зборами господарських товариств до компетенції наглядового або виконавчого органу господарських товариств (спостережна рада, правління або інший орган, передбачений статутом); персональний склад наглядового органу господарських товариств (спостережної ради або іншого органу) та порядок його формування. Крім безпосереднього доступу до таких джерел, з інформацією з питань діяльності органів управління можна ознайомитись на офіційних сайтах юридичних осіб (насамперед це стосується великих та публічних компаній), в загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку про ринок цінних паперів (<http://stockmarket.gov.ua/>), базах даних «Емітенти» та «Власники 10%» на сайті Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України (<https://smida.gov.ua/db> (потребує безкоштовної реєстрації) [7].

Особливу увагу звертають на наявність визначених в Переліку ОПФ аббревіатур та скорочених позначень в найменуваннях ОПФ. З метою виявлення операцій, які здійснюються через нерезидентів, організаційно-правові форми яких дозволяють не сплачувати податок на прибуток, необхідно також аналізувати скорочені та подвійні назви ОПФ контрагента-нерезидента.

Таким чином на підставі проведеного аналізу до закінчення граничного терміну для самостійного звітування про контрольовані операції платниками податків (до 1 жовтня року, наступного за звітним) формується перелік платників, що здійснювали такі операції. А вже після закінчення такого терміну – відбувається порівняння суб'єктів господарювання, що подали звіти із тими, від яких відповідні звіти очікували.

З метою з'ясування обставин та встановлення факту неподання платником податків звіту, повідомлення, невключення до поданого звіту усіх контрольованих операцій або надання недостовірної інформації в повідомленні контролюючий орган, в якому такий платник перебуває на обліку, направляє письмовий запит платнику податків про подання інформації та може ініціювати проведення документальної позапланової перевірки з метою фіксації порушення платником податків вимог підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу I Податкового кодексу України.

Після встановлення повноти та своєчасності відображення контрольованих операцій увага зосереджується на встановленні ризиків з трансфертного ціноутворення. Власне кажучи, досліджуються ризики, які можуть вплинути на формування прибутку на території держави – ризики заниження прибутку та виведення бази оподаткування до низькоподаткових територій. Зазначимо, що популярним серед компаній є аутсорсинг своєї діяльності в країні, де більш дешева робоча сила і стрімко розвиваються місцеві технології. Така діяльність контролюється ззовні компаніями, що надають консультаційні послуги в обмін на угоди про обслуговування та роялті. Також часто використовуються схеми із псевдоекспортом чи псевдоімпортом товарів, коли фізичного переміщення товарів через кордон не відбувається, а всі операції відбуваються лише на папері. У результаті цього прибуток, який отримується від здійснення таких операцій, осідає на низькоподаткових територіях. Для вітчизняного бізнесу популярною є купівля дочірніми чи афілійованими підприємствами, що створені в країнах з низькими податковими ставками, цінних паперів материнської компанії та отримання дивідендів або роялті в цій юрисдикції [8].

З метою визначення ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств обраховуються окремі показники фінансово-господарської діяльності платників податків, у співвідношенні до річного доходу щодо платників податків, які мали ризики невідповідності умов проведення контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», за такими основними напрямками: здійснення операцій з пов'язаними особами з низько податкових юрисдикцій; здійснення платниками податків контрольованих операцій «нематеріального» характеру (інформаційно-консультаційні послуги, маркетингові та ринкові дослідження, роялті); здійснення контрольованих операцій з надання фінансових послуг (крім банківських позик), надмірні, суттєві боргові зобов'язання та/або значні відсотки за ними, наявність недостатньої «тонкої» капіталізації (наприклад, заборгованість, що здається вищою за суму, яку підприємству слід було запозичити, або процентні ставки, які можуть виявитися вищими за ринкові; внутрішньогрупові позики та гарантії, надані на некомерційній основі; нарахування ліцензійних платежів (роялті, торгові марки тощо), які підпадають під визначення контрольованих; декларування збитковості; невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі; здійснення платником податків контрольованих операцій, нетипових для основного виду діяльності; значна питома вага інших витрат, особливо у разі їх формування за рахунок контрольованих операцій.

Наведений перелік у жодному разі не є вичерпним, тобто необхідно мати на увазі, що можуть існувати інші додаткові ознаки потенційних ризиків трансфертного ціноутворення. Окремі операції відразу можуть підпадати під дію двох або більше напрямів цього переліку.

Міжнародний досвід свідчить про те, що держава може ефективно функціонувати і розвиватися лише завдяки добре організованій системі контролю за виробництвом, розподілом та перерозподілом суспільного продукту [9].

У світовій практиці податкового контролю питання ризиків трансфертного ціноутворення набуло особливої актуальності, про що свідчать розробка та/або прийняття провідними міжнародними організаціями низки документів. При цьому міжнародні організації, які є загальновізнаними лідерами з питань розробки підходів та методології із запровадження податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (ОЕСР, ООН), особливу увагу звертають на те, що в результаті здійснення оцінки ризиків обов'язково має бути підготовлено відповідний підсумковий документ, що міститиме стислу інформацію про роботу, виконану в ході оцінки ризику та відомості про встановлені дані, що свідчать про наявність ризику. Крім цього, повинні зазначитися відомості про причини, які призвели до висновку щодо необхідності подальшої перевірки. Зокрема, слід зазначити одну або більше ознак ризику, які привели до висновку, що певне питання має бути детально досліджено в ході подальшої документальної перевірки. У Рекомендаціях ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, зазначено важливість документального оформлення результатів ідентифікації ризиків та процесу здійснення їх оцінки 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 трансфертного ціноутворення [10; 11].

Відповідно до опрацьованих матеріалів, в Україні пропонуємо запровадити тестування контрольованих операцій на предмет їхньої ризиковості за матрицею, яка наведена у табл.1.

Таблиця 1.
Матриця ризиковості контрольованих операцій

Назва ризику	Кількість балів	
	10	5
1. Співвідношення контрольованих операцій до річного доходу платника податку	Значення понад 70 відс.	Значення в діапазоні від 50 відс до 70 відс
2. Співвідношення контрольованих операцій "нематеріального" характеру (консультаційні послуги, маркетингові, юридичні, дослідження ринку тощо) в загальній сумі витрат	Значення понад 80 відс.	Значення в діапазоні від 50 до 80 відс.
3. Рівень співвідношення прибутку до доходу в цілому по суб'єкту господарювання нижче за аналогічний показник в цілому по відповідній галузі за відповідний період	Значення: відхилення понад 50 відс.	Значення: відхилення в межах від 20 до 50 відс.
4. Неадекватність темпу зростання суми контрольованих операцій темпам чистого доходу	Значення: Відсоток перевищення – понад 100 відс.	Значення: відсоток перевищення в межах від 50 відс. до 100 відс.
5. Збиткова діяльність та при цьому значна частка контрольованих операцій в загальній сумі господарської операцій	Частка становить понад 80 %	Частка в діапазоні від 50 до 80 відс.

Джерело: складено авторами

За результатами обрахунку показників за кожним напрямком матриці залежно від отриманих результатів пропонуємо присвоювати відповідну кількість балів, які обраховуватимуться у загальному підсумку балів. Платники, які за результатами ранжування отримали найбільшу кількість балів, можуть вважатися з високим ступенем ризиковості. Операції цієї категорії платників потребуватимуть першочергового подальшого опрацювання в рамках моніторингу контрольованих операцій.

Також варто наголосити, що законодавець передбачає можливість збільшення податкових зобов'язань з податку на прибуток, якщо за результатами самостійного аналізу ціни контрольованих операцій платниками виявлено заниження прибутку. При цьому моніторинг контрольованих операцій, який здійснюється контролюючими органами є тим елементом податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, що беззаперечно спонукає платників до таких коригувань.

Висновки. Моніторинг контрольованих операцій як елемент контролю за трансфертним ціноутворенням має забезпечувати встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення, аналіз ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, контроль за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення. Окреслені основні етапи моніторингу контрольованих операцій, як складової податкового контролю, відіграють одну з головних ролей при здійсненні контролю за трансфертним ціноутворенням за умов реалізації дієвого інструментарію, що наблизить цей процес до світових тенденцій і стандартів здійснення державного контролю за трансфертним ціноутворенням.

Список літератури.

1. Кужелев М. О., Сиволап І. М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. №4. С. 196–204.
2. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card2#Card>
4. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 р. № 835 і від 30 листопада 2016 р. № 867: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 березня 2021 року № 407. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/407-2021-п#Text>
5. Кужелев М. А. Аналитическая обработка и анализ финансовой информации. *Финансы, учет, банки*. 2001. Вып. 5. С. 36–41.
6. Сиволап І. Моніторинг контрольованих операцій по-новому. *Вісник. Офіційно про податки*. 2017. № 25. С. 18–20.
7. Лист ДФС від 18.08.2017 № 22283/7/99-99-12-03-07-17 URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove/listi-dps/print-72473.html>
8. Черевко О.І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка і регіон*. 2014. № 2. С.91–95.
9. Кужелев М. О. Державний фінансовий контроль в Україні в умовах децентралізації: регіональний аспект. *Збірник наукових праць Університету ДФС України*. 2019. № 2. С. 129–140.
10. Курілов Є.А. Ризики трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. *Вісник. Офіційно про податки*. 2014. № 46. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7894>

11. Halushchak I., Melnyk V., Myhovykh T., Zhytar M. Methodical Aspects of Evaluation of Financial Architecture of Economy. *WSEAS Transactions on Business and Economics*. 2020. Vol. 17. P. 260–268.

References.

1. Kuzheliev, M. O., Syvolap, I. M. (2021), “The main stages of normative regulation of financial control over transfer pricing in Ukraine”, *Biznes Inform*, vol. 4, pp. 196–204.
2. Ministry of Finance of Ukraine (2015), “On approval of the Procedure for monitoring controlled transactions and the Procedure for interviewing authorized, officials and/or employees of the taxpayer on transfer pricing”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card2#Card>
4. Cabinet of Ministers of Ukraine (2021), “On amendments to the resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine of October 21, 2015 № 835 and of November 30, 2016 № 867”, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/407-2021-p#Text>
5. Kuzhelev, M. A. (2001), “Analytical processing and analysis of financial information”, *Fynansy, uchet, banky*, vol. 5., pp. 36–41.
6. Syvolap, I. (2017), “Monitoring of controlled operations in a new way”, *Visnyk. Ofitsiyno pro podatky*, vol. 25, pp 18–20.
7. State Fiscal Service of Ukraine (2017), Lyst DFS vid 18.08.2017 № 22283/7/99-99-12-03-07-17 URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove/listi-dps/print-72473.html>
8. Cherevko, O.I. (2014), “Transfer pricing: theoretical aspects and practical application”, *Ekonomika i rehion*, vol. 2., pp. 91–95.
9. Kuzheliev, M. O. (2019), “State financial control in Ukraine in terms of decentralization: regional aspect”, *Zbirnyk naukovykh prats' Universytetu DFS Ukrayiny*, vol. 2., pp. 129–140.
10. Kurilov, Y E. (2014) “Risks of transfer pricing: international experience”, *Visnyk. Ofitsiyno pro podatky*, vol. 46, URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7894>
11. Halushchak, I., Melnyk, V., Myhovykh, T. And Zhytar, M. (2020), “Methodical Aspects of Evaluation of Financial Architecture of Economy”, *WSEAS Transactions on Business and Economics*, Vol. 17, pp. 260–268.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2021 р.