

Лекція 5 Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення

1. План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)
2. Єдиний стандарт щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією (Стандарт CRS)
3. Вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні

1. План дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)

Питання міжнародного оподаткування транснаціональних корпорацій надзвичайно гостро стоїть перед всіма без винятку державами світу.

До найбільш істотних змін за останнє століття вартувіднести:

- інтеграцію національних економік та ринків;
- можливості великих корпорацій вийти за межі національного ринку і вести бізнес за кордоном;
- появу якісно нового в світовій економіці сектора – цифрового, який обумовив докорінні зміни в підходах до ціноутворення результатів праці людини, а також інформатизацію традиційних видів людської діяльності.

Уперше в історії міжнародного податкового співробітництва держави-члени ОЕСР і держави «Великої двадцятки» (G20) спільно працювали над розробкою Плану дій для вирішення проблеми розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*).

У роботі також брали участь понад 85 інших держав, що не входять до ОЕСР та G20, у тому числі Україна. План *BEPS* ухвалено ОЕСР та державами G20 у вересні 2013 р., він охопив комплекс заходів кожної держави світу, які спрямовані на протидію штучному уникненню оподаткування транснаціональних корпорацій.

Проект *BEPS* базується на трьох концептуальних засадах:

- гармонізація податкового законодавства різних держав світу для попередження можливих зловживань платників податків;
- вдосконалення міжнародних засад оподаткування платників податків;
- забезпечення прозорості та впевненості у міжнародному обміні податковою інформацією.

За тлумаченням Міністерства фінансів України, пакет заходів *BEPS* являє собою першу суттєву реформу правил міжнародного оподаткування за останніх майже 100 років.

Найбільш важливим і об'ємним напрямом вдосконалення організаційних

засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є імплементація розробленого ОЕСР і G20 Плану *BEPS*, який на сьогодні є найкращим алгоритмом вирішення проблеми розмивання ТНК своєї бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування.

План BEPS передбачає конкретні рекомендації щодо гармонізації національного законодавства до міжнародних стандартів, а також тісну взаємодію всіх держав світу під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Україна не може ізолюватися від світових глобалізаційних процесів, як і не може самостійно вирішити проблеми трансфертного ціноутворення суто на своїй території.

Імплементація Плану *BEPS* повністю підтримана Кабінетом Міністрів України. До Плану Уряду серед інших включено такі завдання:

здійснити комплекс заходів щодо імплементації у податкове законодавство України Плану *BEPS* з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування;

здійснити комплекс заходів щодо приведення положень чинних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність до Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо оподаткування доходів та капіталу.

У результаті 1 січня 2017 р. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР (*inclusive framework*) та взяла на себе зобов'язання імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій *BEPS*, який включає базові чотири Заходи з п'ятнадцяти запропонованих (Заходи 5, 6, 13, 14). Наявні в Україні тенденції щодо приєднання до міжнародної спільноти у вирішення глобальної проблеми трансфертного ціноутворення є цілком позитивними.

2. Єдиний стандарт щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією (Стандарт CRS)

Наступним стратегічним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення є приєднання України до *міжнародного автоматичного обміну інформацією* про іноземних податкових резидентів.

Головною ідеєю цього напрямку є забезпечення міжнародною спільнотою прозорості руху капіталу, а також гарантування кожній державі її податкового суверенітету над базою оподаткування своїх резидентів, незалежно від місця зберігання ними капіталу.

Міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів є інструментом, який покликаний вирішити не тільки проблему трансфертного ціноутворення, але і проблему легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом. Цей захід передбачає запровадження державами світу автоматичного обміну інформацією щодо всіх без винятку іноземних податкових резидентів, а не тільки транснаціональних корпорацій.

Виходячи з такої логіки, ОЕСР, окремо від 15 Заходів Плану *BEPS*,

опублікувала Звіт про стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях і рекомендував усім державам приєднатися до міжнародного автоматичного обміну інформацією по цьому стандарту. Попри те, що міжнародний обмін інформацією про іноземних податкових резидентів не є одним із 15 Заходів Плану *BEPS*, у всіх 15 Звітах ОЕСР згадується, що успішність Плану *BEPS* у боротьбі з розмиванням бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування залежить від ефективності впровадження кожною із держав міжнародного обміну податковою інформацією.

Після успішної практики ЄС та США 19 квітня 2013 р. держави G20 заявили про необхідність розроблення та впровадження нового єдиного стандарту щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією, який буде застосовуватись всіма державами світу. Як і з проектом *BEPS*, розробкою такого стандарту займалась ОЕСР за підтримки держав G20. У результаті спільних зусиль 15.07.2014 затверджені рекомендації щодо єдиного стандарту автоматичного обміну фінансовою інформацією (*Common Reporting Standard – Стандарт CRS*). Одночасно для максимальної зручності міжнародної спільноти розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*), яку державам пропонується ратифікувати при імplementації Стандарту *CRS* в національне законодавство.

Слід звернути увагу, що Стандарт *CRS* не є джерелом права для жодної з держав до моменту, поки остання не імplementує його до свого законодавства. Кожна держава повинна самостійно прийняти рішення, яким шляхом і в якій частині приєднуватись до міжнародного автоматичного обміну інформацією. Останнє є невід'ємною складовою податкового суверенітету кожною з держав. Для того, щоб між двома державами запрацював механізм автоматичного обміну, необхідно щоб вони висловили намір обмінюватися податковою інформацією.

14 жовтня 2022 року Уряд схвалив законопроект щодо імplementації в Україні Загального стандарту звітності *CRS*. Метою Закону є впровадження Україною Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Стандарт *CRS*), що передбачає щорічний міжнародний автоматичний обмін даних про фінансові рахунки.

Держави, які впровадили Стандарт *CRS* в своє законодавство, стають зобов'язаними на щорічній основі обмінюватися з іншими державами інформацією про іноземних податкових резидентів в автоматичному режимі. Стандарт *CRS* передбачає централізований обмін інформацією між державами. Тобто кожна держава повинна акумулювати інформацію про іноземних податкових резидентів від усіх фінансових установ, які функціонують на її території.

До фінансових установ, які зобов'язані надавати інформацію про іноземних податкових резидентів, за Стандартом *CRS*, належать банки, професійні учасники ринку цінних паперів (депозитарні установи, брокери),

довірчі товариства, кредитні спілки, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди компанії, а також будь-які інші юридичні особи чи структури без утворення юридичної особи, які в рамках своєї діяльності отримують від клієнтів грошові кошти або інше майно для зберігання, управління, інвестування та здійснення інших правочинів в інтересах клієнта або прямо чи опосередковано за його рахунок.

Стандарт *CRS* передбачає для фінансових установ чітку процедуру ідентифікації податкової резидентності своїх клієнтів. За загальним правилом, коли фінансова установа встановлює іноземну податкову резидентність свого клієнта, вона зобов'язана через уповноважений орган своєї держави передати фінансову інформацію податковим органам держави такого клієнта. Останнє стосується всіх без винятку іноземних платників податків – як фізичних, так і юридичних осіб. Однак інформація по юридичних особах підлягає міжнародному обміну тільки у випадку, якщо юридична особа станом на кінець звітного року має залишок на рахунок у розмірі 250 тис. дол. США (*Preexisting Entity Accounts*).

До фінансової інформації, яка підлягає міжнародному автоматичному обміну, належить інформація стосовно відомостей про особу, яка контролює підзвітний рахунок у фінансовій установі (*Reportable Accounts*):

- ім'я, адреса проживання, дата та місце народження, ідентифікаційний податковий номер власника рахунку;
- номери рахунків;
- усі види отриманих доходів від активної комерційної діяльності;
- дохід від пасивних інвестиційних операцій;
- залишки на рахунках на кінець відповідного звітного року.

В контексті цього доречно наголосити, що фінансові установи не мають права відмовити у розкритті інформації про своїх клієнтів, посилаючись на банківську таємницю або інші правила конфіденційності. З огляду на це, при імplementації Україною Стандарту *CRS* необхідно переглянути чинні положення національного законодавства щодо банківської таємниці, правил конфіденційності тощо.

Окремо від Стандарту *CRS* (*Common Reporting Standard*), у межах реалізації Плану *BEPS* (Захід 13) ОЕСР розробила Стандарт консолідованої звітності транснаціональних корпорацій за всіма державами здійснення бізнесу (*Country-by-Country Reporting* – Стандарт *CbCR*).

Разом з ним для максимальної зручності міжнародної спільноти розроблено модельну Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*), яку державам пропонується ратифікувати при імplementації Стандарту *CbCR* у національне законодавство.

Стандарт *CbCR* є більш спеціалізованим і передбачає автоматичний обмін податковою інформацією щодо транснаціональних корпорацій, бізнес яких має податкову присутність у різних юрисдикціях. Єдиним спільним між Стандартом *CRS* і Стандартом *CbCR* є те, що вони обидва передбачають міжнародний автоматичний обмін на щорічній основі.

Стандарт *CbCR* передбачає уніфікацію кожною державою вимог щодо документації з трансфертного ціноутворення, а також вимог щодо міжнародного автоматичного обміну такою документацією. За загальним правилом, міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією повинен здійснюватися кожною державою періодично, однак не пізніше 15 місяців після закінчення звітного періоду.

У рамках Заходу 13 Плану *BEPS* пропонується введення електронної трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення, якою в подальшому податкові органи держав будуть обмінюватися.

Перший. Базовий файл (*Master file*) – являє собою загальний опис діяльності транснаціональної корпорації, а також опис корпорації щодо політики трансфертного ціноутворення між її пов'язаними компаніями. Цей документ повинен включати такі істотні дані: організаційну структуру афілійованої групи компаній; опис бізнес-процесів, опис наявних нематеріальних активів, опис внутрішньогрупових фінансових операцій, а також опис фінансового і податкового стану.

Другий. Локальний файл (*Local file*) – на відміну від базового файлу, являє собою детальний опис усіх контрольованих операцій афілійованої групи компаній за звітний рік на предмет дотримання принципу «витягнутої руки». Локальний файл фокусується на інформації, яка є необхідною для аналізу трансфертного ціноутворення.

Третій. Консолідований звіт за всіма державами (*Country-by-Country Report*) – являє собою зведені фінансові показники транснаціональної корпорації за кожною з держав, в якій її афілійована компанія здійснювала господарську діяльність протягом звітного періоду.

За Стандартом *CbCR* обов'язок подавати зведену консолідовану звітність контролюючим податковим органам своєї держави покладено на материнській компанії ТНК. Разом з тим, держави можуть передбачити винятки з цього правила і зобов'язати подавати таку звітність також своїх податкових резидентів, які є дочірніми компаніями транснаціональних корпорацій. До таких випадків можуть бути віднесені такі:

- материнська компанія ТНК є податковим резидентом держави, яка не вимагає від своїх платників податків подання консолідованої звітності за всіма всіма державами;
- відсутня угода про міжнародний обмін податковою інформацією із державою податкового резидентства материнської компанії ТНК;
- юрисдикція податкового резидентства материнської компанії ТНК хоча і приєдналася до угоди про міжнародний автоматичний обмін податковою інформацією, але на практиці не запровадила такого обміну.

3. Вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні

Подальше вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні не може бути ефективним і завершеним без приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією. Імплементация стандартів ОЕСР щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією передбачає роботу України у двох напрямках:

- ратифікація Україною модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін фінансовою інформацією (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*);

- ратифікація Україною модельної Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін зведеною консолідованою звітністю транснаціональних корпорацій (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*).

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України. Під час проведення моніторингу контрольованих операцій ДПС України здійснює зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податків, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п. 1 розділу II Порядку № 706).

Для опрацювання величезного масиву інформації використовуються спеціальні програмні продукти, інформаційні масиви, а також апаратно-програмні комплекси. Однак критичний рівень апаратно-програмних комплексів, відсутність внутрішньої автоматизованої системи, а також обмеженість доступу ДПС України до спеціалізованих комерційних баз даних не дають сьогодні змоги забезпечити автоматизацію ряду завдань під час здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Як пише М. О. Мішин, звичайним джерелом інформації для пошуку ДПС України зовнішніх зіставних даних для застосування методів ціноутворення, які ґрунтуються на показниках рентабельності, є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію в електронному форматі, зручному для пошуків і статистичного аналізу. Вони можуть бути зручними, а іноді й оптимальними, з огляду на витрати, шляхом ідентифікації зовнішніх ознак порівнюваності, і можуть бути досить надійними, залежно від фактів та

обставин. Зазначені бази даних можуть мати і низку обмежень, оскільки не завжди надають детальну інформацію для підтвердження обраного методу трансфертного ціноутворення, і не всі вони можуть використовуватися із впевненістю. Такі комерційні бази даних використовуються з метою порівняння результатів діяльності компаній, а не операцій, оскільки в них рідко наявна інформація щодо операцій з третіми сторонами. Прикладом таких баз даних є, *Orbis, Amadeus, ONESOURCE Transfer Pricing (Tompson Reuters)*.

Однак проблема полягає в тому, що передплата на комерційні бази даних (*Orbis, Amadeus, Oriana, Bloomberg* – щодо угод на фінансовому ринку, *ktMINE* – щодо угод з інтелектуальною власністю, *CBONDS* – щодо кредитних угод та ін.) для визначення цін у контрольованих операціях між пов'язаними особами та/або низькоподатковими юрисдикціями є дуже дорогою. В Україні одночасно їх можуть собі дозволити лише аудиторські компанії «Великої четвірки».

Підвищення інформаційно-аналітичного рівня ДПС України є обов'язковою умовою ефективного здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення. Для вирішення цього завдання необхідно створити єдину автоматизовану систему, яка буде автоматично здійснювати зіставлення показників податкової, митної та фінансової звітності платника податків та формувати реєстр платників податків, які підпадають під правила трансфертного ціноутворення. Автоматизація системи управління податковими ризиками повинна бути проведена шляхом інтеграції баз даних всіх наявних в Україні контролюючих органів, передусім, податкових і митних. Ідея полягає в тому, що затрати людських ресурсів повинні спрямовуватись не на механічну, а на аналітичну роботу контролюючого органу. Аналітична робота, насамперед, зводиться до аналізу контрольованих операцій, оскільки цей процес доволі трудомістким і складним. Крім цього, для того, щоб працівники мали можливість здійснити зіставлення умов контрольованих операцій із неконтрольованими на вільному ринку, ДПС України повинна забезпечити їм доступ до всіх необхідних комерційних баз даних.

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є підвищення професійної кваліфікації працівників ДПС України. Серйозну проблему сьогодні становить надзвичайно низький рівень кваліфікації працівників територіальних органів ДПС України, на які припадає більша частка роботи зі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

Основна проблема низької кваліфікації кадрів ДПС України в тому, що з усіх видів податкових зобов'язань саме трансфертне ціноутворення платників податків є найскладнішим предметом податкового контролю. Останнє обумовлено, передусім, тим, що оцінка трансфертного ціноутворення є найбільш суб'єктивною з усіх інших можливих податкових зобов'язань платників податків і залежить виключно від кваліфікації і добросовісності працівників контролюючого органу. Іншою причиною низької кваліфікації кадрів ДПС України є те, що в Україні до 1 вересня 2013 р. взагалі не існувало правил трансфертного ціноутворення, і цей вид податкового контролю не здійснювався. Також серйозним фактором, який стримує залучення

кваліфікованих кадрів у ДПС України, є низький рівень заробітної плати і відсутність у працівників будь-яких стимулів та мотивації наполегливо працювати.

Тому для якісного підвищення кваліфікації кадрів ДПС України насамперед потрібно створити умови своїм працівникам для повноцінного розуміння порядку здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Найбільш простим методом є публікація офіційних посібників по застосуванню правил трансфертного ціноутворення в Україні. Для відповідальних працівників ДПС необхідно також систематично проводити тренінги, практичні семінари, лекції та курси по підвищенню кваліфікації.

Наступним напрямом вдосконалення організаційних засад податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є розвиток податкового інформування та консультування платників податків. Головна ідея цього напрямку зводиться до сприяння і стимулювання платників податків добровільно виконувати свої податкові обов'язки.

Соціальний діалог з бізнесом, а не суто фіскальна функція, повинен бути в пріоритеті ДПС України. Державі потрібно формувати у платників податків почуття соціальної відповідальності бізнесу перед державою і громадянським суспільством. Підвищення рівня добровільної сплати податків дасть змогу ДПС України знизити адміністративні та фінансові витрати на здійснення податкового контролю. Водночас, добровільне виконання податкових зобов'язань є вигідним і для самих платників податків, оскільки в іншому випадку вони повинні будуть не тільки погасити свої податкові зобов'язання, але і сплатити великі суми штрафних санкцій, включаючи нараховану пеню за кожен день прострочення.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні дотепер залишається не повністю зрозумілим, а в окремих випадках взагалі незрозумілим для платників податків. Низька податкова обізнаність платників податків несе збитки, передусім, для держави. Податкове консультування та інформування платників податків з боку ДПС України дасть змогу попередити вчинення ненавмисних порушень податкового законодавства. Крім публікації на своєму сайті детальних та доступних для розуміння посібників по застосуванню правил трансфертного ціноутворення, ДПС України потрібно активно займатися роз'яснювальною та консультаційною діяльністю платників податків. У контексті цього важливе значення має також своєчасне інформування платників податків про зміни в правовому регулюванні правил трансфертного ціноутворення, а також своєчасні роз'яснення щодо порядку їх застосування на практиці.