

Висновки

Імплементація світових підходів та вимог до регламентації трансфертного ціноутворення не означає відсутності проблем правозастосування в цьому питанні. Поступово такі проблеми отримають чи вже отримали або нормативне, або прецедентне регулювання. У монографії було зупинено увагу на питаннях, які нині мають як теоретичний, так і практичний інтерес.

Нормативні критерії класифікації контрольованих операцій поділено на загальні та спеціальні. Загальні критерії (підконтрольний суб'єкт – платник податку на прибуток підприємств; об'єкт контролю – господарські операції з нерезидентами та господарські операції, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків) наразі відсутні як окремі вимоги щодо визнання господарських операцій контрольованими. Податкові спори, у яких саме вони є предметом суперечки з контролюючим органом, дають усі підстави стверджувати про важливість їх виокремлення як загальних критеріїв визнання господарських операцій платників податків контрольованими. До спеціальних критеріїв, окрім звичних «критерію за контрагентом» і «вартісних критеріїв», визначено додатковий спеціальний критерій – «номінального посередника».

Досліджено критерії визначення постійного представництва, а саме: критерій будівельного майданчика; критерій надання послуг нерезидентом через найнятих ним співробітників в Україні; критерій посередницьких переговорів та укладення нерезидентом на їх основі правочинів; критерій складського зберігання товарів нерезидента.

Незважаючи на те, що кожен із критеріїв є самостійним, наділеним достатнім регламентаційним потенціалом для цілей детермінації відповідних постійних представництв, констатується, що такі критерії потрібно розглядати комплексно, а саме в поєднанні з правилами самого інституту постійних представництв.

Окрему увагу приділено історії виникнення і запровадження принципу «втягнутої руки». Це дозволило показати довгий шлях, який пройшли країни для ефективної протидії розмиванню оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування. Особливу цікавість становлять кроки України на шляху імплементації принципу в національне законодавство. Сьогодні цей принцип є звичним.

Проаналізовано кожен із трьох аспектів вибору найбільшої доцільності методу трансфертного ціноутворення, а саме: проведення функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків); наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення; ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Досліджено методи встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», які групувано на традиційні (порівняльної неконтрольованої ціни – «comparable uncontrolled price method» (CUP); ціни перепродажу – «resale price method» (Resale price); «витрати плюс» – «cost plus method» (Cost plus)) і методи, підґрунтям яких є аналіз розподілу прибутку (чистого прибутку – «transactional net margin method» (TNMM); розподілення прибутку – «transactional profit split method» (Profit split)). Визначено позитивні та негативні риси кожного з методів. Наприклад, метод порівняльної неконтрольованої ціни максимально враховує фактичні умови зіставних операцій, тому він вважається найбільш прийнятним і об'єктивним стосовно реальної економічної участі суб'єкта в загальному результаті. Водночас його негативними ха-

рактеристиками є те, що для його застосування доволі складно знайти необхідні дані для порівняння, тобто таку інформацію, що відповідала б усім вимогам. Особливістю методу ціни перепродажу є те, що за його допомогою можливо визначити ціну у випадках, коли різниця між зіставними операціями є значною і такий вплив неможливо будь-яким чином виміряти. Проте цей метод має і певні недоліки: він не дозволяє враховувати рівень попиту на товар чи послугу, або на використання нематеріальних маркетингових послуг, які також впливають на ціну.

Проаналізовано вже звичну звітність із трансфертного ціноутворення, а також останні зміни, пов'язані з імплементацією трирівневої моделі звітності. Наразі звітність із трансфертного ціноутворення відповідає підходу ОЕСР і складається з глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл, Master file), локал-файла, або локального файла (Local file) і звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report). Останній відповідає вимогам Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations. Дані Country-by-Country Report містять загальні відомості про діяльність із більш детальною інформацією, ніж доступна в інших джерелах даних; включають інформацію про співробітників, доходи з пов'язаними і непов'язаними особами, прибутки та сплачені податки (ідеться про ті змінні, які не мають детального опису у звітності для більшості юрисдикцій); забезпечують інформацію про глобальну діяльність тощо. Country-by-Country Report доступний у рамках автоматичного обміну інформацією, що відповідає The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters та Double Tax Conventions or Tax Information Exchange Agreements.

Розглянуто й особливості здійснення контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Процедура узгодження наказу про проведення перевірки розглядається як додатковий чинник захисту прав платників податків. Досліджено судову практику оскарження наказів про проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «ви-

тягнутої руки». Наголошено, що суди приділяють особливу увагу питанню обґрунтованості проведення перевірки, тобто не просто посилянь на законодавчо закріплену підставу проведення перевірки, а й документального підтвердження недотримання відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Проаналізовано загальні аспекти притягнення платника до фінансової відповідальності, а також особливості притягнення до відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення в Україні й окремих зарубіжних країнах.