

УДК 342.951:336.56

МЕЛЬНИЧЕНКО Руслан,

аспірант кафедри загальноправових дисциплін

Київського національного торговельно-економічного університету

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Досліджено адміністративно-правовий статус суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення, визначено мету, завдання, напрями та зміст їх діяльності. Проаналізовано основні доктринальні підходи до адміністративно-правового регулювання податкових відносин. Визначено законодавчі прогалини щодо притягнення до відповідальності посадових осіб контролюючих органів трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: податковий контроль, суб'єкти податкового контролю, трансфертне ціноутворення, трансфертні ціни, адміністрування податків та зборів.

Мельниченко Р. Административно-правовое регулирование трансфертного ценообразования. Исследован административно-правовой статус субъектов налогового контроля трансфертного ценообразования, определены цели, задачи, направления и характер их деятельности. Проанализированы основные доктринальные подходы к административно-правовому регулированию налоговых отношений. Определены законодательные пробелы относительно привлечения к ответственности должностных лиц контролирующих органов трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: налоговый контроль, субъекты налогового контроля, трансфертное ценообразование, трансфертные цены, администрирование налогов и сборов.

Постановка проблеми. Вже майже століття інструменти трансфертного ціноутворення активно застосовуються у зовнішньоекономічній діяльності великих транснаціональних корпорацій (міжнародних холдингів), окремі підрозділи яких знаходяться в різних податкових юрисдикціях. За рахунок маніпулювання цінами у внутрішньогосподарських операціях такі суб'єкти господарювання мають можливість занижувати свою базу оподаткування, що обумовлює величезні збитки для держав, які недоотримують податки. Через це перед всіма державами світу закономірною постала потреба у здійсненні ефективного податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

В Україні інститут податкового контролю трансфертного ціноутворення запроваджено лише в 2013 р. З цього часу в державі розпочато поступове становлення системи державних органів, які повинні попередити ухилення від оподаткування за рахунок трансфертного ціноутворення. Дотепер у правовій доктрині України відсутні комплексні наукові дослідження адміністративно-правового статусу суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення. Проблема полягає в тому, що без глибокого аналізу цього питання подальше вдосконалення вітчизняної податкової системи неможливе.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми адміністративно-правового статусу суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні досліджували Д. Гетманцев, В. Кругляк, О. Лукашов, В. Марченко, Н. Олійник, М. Перепелиця, Т. Сараскіна, О. Угровецький [1–8] та ін. Однак питання трансфертного ціноутворення науковцями висвітлено епізодично та фрагментарно. На сучасному етапі розбудови правової системи України ще залишаються малодослідженими проблеми податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Метою статті є аналіз адміністративно-правового статусу суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення.

Матеріали та методи. Теоретична основа статті – наукові праці вчених з різних галузей права, які тією чи іншою мірою досліджували проблеми здійснення державними органами податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Використані філософські методи пізнання (діалектичний, герменевтичний), загальнонаукові (аналіз та синтез, системно-структурний, моделювання, абстрагування, формально-логічний, історичний) та спеціальні, що застосовуються у правознавстві (методи тлумачення норм права, юридико-догматичний, порівняльно-правовий).

Результати дослідження. Законодавчим джерелом створення та діяльності суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення є Конституція України, яка в ст. 116 закріпила компетенції Кабінету Міністрів України щодо забезпечення проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, [9], що впроваджується у цих сферах через створення спеціального центрального органу виконавчої влади.

Відповідно до п. 1 ст. 41 Податкового кодексу (ПК) України контролюючим органом є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи [10].

Державна фіскальна служба (ДФС) України є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику у сфері трансфертного ціноутворення, тобто відповідно до покладених на неї завдань здійснює контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення [11] і є суб'єктом податкового контролю трансфертного ціноутворення (*далі* – контролюючий орган).

В основу адміністративно-правового статусу суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення покладено права та обов'язки, нерозривно пов'язані між собою, і що призводять до зміни і припинення правовідносин, супроводжуючи його безперервно. Врегулювання податкових правовідносин нормами права містить вольовий момент, існуючий у нормі права і виражений у формі державного припису через способи поєднання учасників цих відносин правовідношення певними правами і обов'язками, а також через характер впливу на поведінку осіб у даних відносинах.

Усі права та обов'язки суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення зазначено у ч. 2 ст. 19 Конституції України, в якій закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачених Конституцією та законами України [9].

Права та обов'язки суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення передбачені в ст. 20, 21 ПК України, перелік яких є достатньо великим та деталізованим і здебільшого не викликає зауважень фахівців. Податкове законодавство України не розмежовує контролюючі органи у сфері трансфертного ціноутворення, податкового та митного законодавства. Права та обов'язки контролюючого органу для ДФС України є загальними та не мають спеціального характеру в сфері трансфертного ціноутворення. Залишаються невивченими також особливості адміністративної діяльності суб'єктів податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

Загальною визначеною в адміністративному праві є те, що одним з основних елементів правового статусу будь-якого державного органу виступають його завдання, специфіка яких визначає напрями діяльності. Від напряму конкретно поставлених перед державним органом завдань залежить обсяг прав та обов'язків, необхідних для успішного їх вирішення. Завдання державного органу можна розглядати як юридичну основу його відповідальності. Перед тим, як поставити завдання державному органу, концептуально необхідно визначити мету, тобто кінцеву ціль, яку очікує досягти законодавець.

Сфера трансфертного ціноутворення особливо вразлива для держави, оскільки платники податків за допомогою маніпулювання цінами між пов'язаними компаніями можуть цілком легально «розмивати»

свою податкову базу. З економічної точки зору за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення підприємство керує структурою та дохідністю балансу з урахуванням ризиків. Великі транснаціональні корпорації впливають на рівень ринкових цін у цілій сфері або галузі економіки держави. Це обумовлено тим, що трансфертні ціни є базою для визначення ринкового ціноутворення і це визначає рівень попиту та пропозицій на товари та послуги.

Через те, що в основі трансфертного ціноутворення є система внутрішньогрупових операцій, контролюючі органи в процесі податкового контролю повинні аналізувати рівень трансфертних ставок, який за звичайних ринкових умов єдиний для всіх учасників транснаціональної корпорації. Ринковий механізм ціноутворення товарів, робіт, послуг об'єктивно враховує всі балансові ризики суб'єктів господарювання.

Передумовою для здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення є отримання контролюючими органами доступу до фінансово-економічної аналітичної інформації про ціни на товари (роботи, послуги) у відповідних періодах на певному світовому (регіональному) ринку, а також інформації про ціни публічних торгів, тендерів, біржові котирування.

Відповідно до п.п. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок щодо дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» [10].

Контролюючі органи здійснюють постійний моніторинг і аналіз контрольованих операцій без безпосереднього початку податкової перевірки платників податків. Для контролюючих органів у під час моніторингу контрольованих операцій надзвичайно складно об'єктивно встановити індикатори підозрілих операцій (ризикові операції) платників податків. Останнє обумовлено дуже великим обсягом інформації, який необхідно проаналізувати контролюючим органам, а також обмеженістю людських ресурсів контролюючих органів. Необхідно зазначити рівень кваліфікації працівників контролюючих органів щодо трансфертного ціноутворення, яка станом на сьогодні є низькою з огляду на той факт, що податковий контроль запроваджений в Україні тільки в 2013 р. Н. Р. Олійник слушно відзначив, що «податковий контроль за трансфертним ціноутворенням покладено на інспекторів територіальних податкових органів, а не на підготовлений центральний апарат або спеціалізовані структури, які діяли б у складі територіальних податкових органів. Як наслідок, виникають сумніви щодо належного рівня фахової підготовки податкових інспекторів у сфері трансфертного ціноутворення в усіх регіонах України» [5, с. 90].

Основним предметом аналізу в ході моніторингу податковими органами є річна звітність платників податків. Платники податків, які протягом календарного року здійснювали у своїй господарській діяльності контрольовані операції, терміном до 1 жовтня року, що настає за звітним, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції до ДФС України (п.п. 39.4.2 п. 39.4.4 ст. 39 ПК України). Подача звітності здійснюється винятково засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документо-обігу та електронного цифрового підпису. Електронний звіт платника податків повинен містити відомості про всі контрольовані операції за останній календарний рік [12].

Крім подання звітності до контролюючого органу, ПК України зобов'язує платників податків складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період. Вона надсилається до контролюючого органу платником тільки за запитом ДФС України, який може бути надіслано не раніше 1 травня року, що настає за календарним роком, в якому такі операції було проведено (п.п. 39.4.3–4.4 п. 39.4 ст. 39 ПК України). За цих умов нелогічним є визначення 1 травня як початкового терміну запиту ДФС України з огляду на те, що платники податків подають звіт про контрольовані операції до 1 жовтня. Витребування контролюючими органами додаткової документації про контрольовані операції повинно здійснюватись після граничного терміну подання платниками податків звітів про ці операції за відповідний звітний рік.

Дієвим інструментом отримання інформації про діяльність компанії в іноземній юрисдикції є міжнародний обмін інформацією між податковими органами різних країн світу. В 2014 р. в м. Брисбен (Австралія) лідери Великої двадцятки погодили Стандарт автоматичного обміну фінансової інформації з податкових питань [13, с. 65], відповідно до якого компетентні державні органи кожної держави зобов'язані інформувати місцеві податкові органи про інвесторів, включаючи інформацію про розмір їх інвестицій на кінець звітного періоду. Потім ця інформація повинна автоматично передаватися в податкові органи тієї юрисдикції, резидентом якої є іноземний інвестор. Це для податкових органів повинно спростити процес визначення офшорних інвестицій, які здійснюються їх резидентами. Правовою основою для міжнародного обміну інформацією між податковими органами є ст. 26 Типової податкової конвенції ООН щодо уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу [14], а також Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [15].

Від належної організації порядку складення та зберігання документації з трансфертного ціноутворення залежать своєчасність надання контролюючим органам необхідних даних у ході податкової

перевірки. Платники податків можуть зберігати первинні бухгалтерські документи у вигляді необроблених оригіналів або чітко складеної облікової книги. На запит контролюючих органів документація з трансфертного ціноутворення повинна бути подана у строки та у формі, передбаченій податковим законодавством.

ОЕСР у своєму Звіті 2015 р. «Документація по трансфертному ціноутворенню і звітності по країнах – Крок 13» визначила такі цілі документації з трансфертного ціноутворення:

- документальне підтвердження того, що платники податків належним чином дотримались вимог з трансфертного ціноутворення при встановленні ціни, а також інших умов при здійсненні господарських операцій між афілійованими компаніями;
- забезпечення контролюючих органів повною інформацією, необхідною для оцінки ризиків, пов'язаних з ухиленням від оподаткування за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення;
- забезпечення контролюючих органів інформацією, що використовуватиметься при проведенні ретельного аудиту застосування платниками податків трансфертного ціноутворення суб'єктів [16, с.12].

Документація про контрольовані операції є передумовою для об'єктивної оцінки відповідності застосованих платниками податків цін рівню ринкових, а також передумовою для прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок. Документація, яка подається до контролюючих органів, повинна підтверджувати дотримання платниками податків у своїй господарській діяльності принципу «витагнутої руки». Щоб контролюючі органи могли визначити, чи податкова вигода не є порушенням законодавства, платники податків зобов'язані надати їм достатньо інформації. Пояснення має чітко описувати кожен крок податкової схеми та бізнес-процесу. Опис контрольованої операції повинен містити інформацію про кожен елемент операції, пояснюючи, як виникає очікувана податкова вигода.

Вимагаючи від платників податків повного опису процесу трансфертного ціноутворення, документація з трансфертного ціноутворення також є передумовою для формування культури дотримання. Якісна документація надає контролюючим органам певні гарантії, що платник податків проаналізував позиції, про які він повідомив у звітності, а також дотримався принципу «витагнутої руки» [16, с.12].

У контексті зазначеного ДФС України резюмувала, що, незважаючи на те, що нормами п.п. 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 ПК України встановлено чіткий перелік інформації, яка має міститись у наданій великим платником податків документації, перша практика її опрацювання

свідчить, що платники не розкривають цього переліку в обсязі, який дає можливість зрозуміти складові та сам порядок формування ціни з метою встановлення відповідності її рівня ринковому [2, с.19–20].

Під час моніторингу контрольованих операцій суб'єкти податково-го контролю трансфертного ціноутворення можуть встановити наявність індикаторів підозрілих операцій (ризикових операцій) платників податків. Через те, що контролюючі органи працюють з обмеженими ресурсами, а обсяг інформації постійно збільшується, надзвичайно важливим є правильність висновку про необхідність проведення поглибленого аналізу механізмів трансфертного ціноутворення, застосованих платниками податків у конкретних контрольованих операціях.

Висновок контролюючих органів про необхідність проведення перевірки контрольованих операцій є завершальною стадією аналітичної роботи з моніторингу й аналізу господарської діяльності та фінансового результату платників податків. Наявність такого висновку свідчить про те, що контролюючі органи мають достатньо підстав вважати, що платниками податків було здійснено розмивання податкової бази шляхом маніпулювання трансфертними цінами між пов'язаними компаніями із різних податкових юрисдикцій. Як правило, висновок про необхідність проведення перевірки є результатом неповного надання або ненадання платниками податків інформації про контрольовані операції, і проведення перевірки стає єдиним можливим варіантом для остаточного висновку.

Результатом проведення перевірки може стати податкове повідомлення-рішення контролюючого органу. Потім платники податку мають право оскаржити це рішення як в адміністративному, так і в судовому порядку. Ключовим постає питання щодо того, хто повинен збирати докази та доводити свою правоту – контролюючі органи чи платники податків.

Відповідно до п. 56.4 ст. 56 ПК України під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган [10]. Тобто при адміністративному оскарженні податкового повідомлення-рішення тягар доказування покладено саме на контролюючі органи трансфертного ціноутворення, а не на платників податків.

Аналогічний обов'язок покладено на контролюючі органи і при судовому оскарженні. Відповідно до ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову [17].

ПК України закріплює презумпцію правомірності рішень платника податку (п.п. 4 п. 1 ст. 4, п. 21 ст. 56). Останнє означає, що у випадку якщо положення податкового законодавства суперечать одне одному та передбачають неоднозначне (конфліктне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то рішення приймається на користь платника податків.

Яскравою характеристикою суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення є те, що саме на них покладено обов'язок доведення вини платників податків, які ухиляються від оподаткування. Це свідчить про те, що у податкових спорах з трансфертного ціноутворення суб'єкти податкового контролю повинні встановлювати всі фактичні обставини та доводити вину платників податків. В протилежному випадку рішення буде прийнято на користь платників податків.

Доречним є висновок Д. О. Гетманцева про те, що на практиці в процедурі адміністративного оскарження контролюючий орган вищого рівня абсолютно прогнозовано ідентифікує себе з органом, податкове повідомлення-рішення якого оскаржується, перетворюючи процедуру оскарження в абсолютну формальність (крім випадків, коли йдеться про суто арифметичні помилки), і навіть не згадуючи взагалі про будь-який тягар доведення, що лежить на авторові податкового повідомлення-рішення. В адміністративному суді ситуація хоч і дещо інша, але стверджувати, що контролюючий орган програє суд за відсутності доказів правомірності прийнятого ним рішення, не доводиться. Щодо самого податкового повідомлення-рішення, то, на відміну від рішень судів, у процесуальних документах взагалі відсутня мотивувальна частина [1, с. 134].

Подібна правозастосовча практика недопустима, оскільки вона шкодить не лише засадам податкового законодавства України, але й принципу верховенства права. Податкові спори у сфері трансфертного ціноутворення найскладніші, оскільки предмет спорів знаходиться на межі юриспруденції та економіки. Їх складність підсилюється тим, що трансфертні ціни формуються між пов'язаними компаніями з різних податкових юрисдикцій. Незважаючи на це, держава не може перекладати тягар доказування на платників податків і, як наслідок, не може встановити для них презумпцію винуватості, оскільки останнє буде мати негативний вплив на розвиток бізнесу в країні. ОЕСР у своїх Настановах також зазначила, що суб'єкти податкового контролю трансфертного ціноутворення не повинні автоматично вважати, що афілійовані компанії намагаються маніпулювати своїми прибутками [18, с. 33]. Тому єдиним правовим рішенням у цій ситуації може бути тільки професійна робота контролюючих податкових органів, які встановлюватимуть і доведуть факти порушення податкового закону.

Незважаючи на те, що тягар доказування покладено на контролюючі органи, це не звільняє платників податків від подання річної звітності про контрольовані операції, а також від зберігання та надання документації про трансфертне ціноутворення, яка на вимогу контролюючого органу повинна бути негайно надана платниками податків. В протилежному випадку, якщо до закінчення перевірки платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу документів, що підтверджують показники, відображені ним у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності (п. 6 ст. 44 ПК України). Тобто, якщо платники податків не надають контролюючому органу належної документації з трансфертного ціноутворення, то фактично на таких платників податків переходить тягар доказування правомірності своїх дій.

Невід'ємною складовою компетенції суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення є їх відповідальність перед платниками податків, які зобов'язані виконувати виключно правомірні дії контролюючих органів, а при зловживанні останніх – повинні мати право вимагати притягнення винних осіб до відповідальності та відшкодування шкоди. Останній принцип життєво необхідний у правовій державі, бо контролюючі органи не можуть розглядатися як інструмент «пресингу» олігархами своїх бізнес-конкурентів, перерозподілу ринків збуту, утискання економічної конкуренції на внутрішньому ринку і т. п. Зазначене особливо актуальне для трансфертного ціноутворення, оскільки ця сфера охоплює великих платників податків, які здійснюють транснаціональну діяльність з високими фінансовими показниками.

У ст. 56 Основного Закону держави закріплена гарантія того, що кожен має право на відшкодування за рахунок держави матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень [9]. Це конституційне положення передбачає позитивну та ретроспективну відповідальність держави перед фізичними та юридичними особами за діяльність уповноважених державних органів.

ПК України теж закріплює загальні положення відповідальності контролюючих осіб. Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам. При цьому податковими правопорушеннями слід вважати протиправні діяння (дію чи бездіяльність) посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, визначених податковим законодавством. Вчинення посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України (п. 21.3 ст. 21, 109) [10].

Між наведеними положеннями прослідковується суперечність – Конституція передбачає, що шкода відшкодовується «за рахунок держави», тоді як ПК України передбачає, що шкода відшкодовується «за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам». Очевидним є висновок, що така примітка ПК України робить неефективним інститут відповідальності контролюючих органів перед платниками податків. Це обумовлюється тим, що навіть у випадках, коли платники податків виграють судові спори і отримують позитивні рішення, контролюючі податкові органи не будуть їх виконувати і відшкодовувати шкоду, мотивуючи тим, що ці видатки не передбачені коштами державного бюджету.

Прогалиною податкового законодавства України є те, що ні ПК України, ні будь-який інший законодавчий акт не передбачає способів притягнення до відповідальності посадових осіб контролюючих органів за неправомірні дії. Для вирішення цієї проблеми необхідно нормативно прописати чіткий механізм притягнення до відповідальності посадових осіб контролюючих органів.

Пропонується законодавцю зробити акцент саме на шкоді, яка завдається платникам податків неправомірними діями контролюючих органів. Справедливим є прийняття в ПК України норми про те, що при скасуванні судом податкового повідомлення-рішення контролюючого органу суд одночасно приймає рішення про відшкодування шкоди, завданій платнику податків із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день фактичної сплати платником податків донарахованого податку та застосованої фінансової санкції.

Пропонована норма є цілком паритетною відносно держави, бо передбачає рівну відповідальність держави та платників за користування коштами один одного. Запропонований механізм відшкодування шкоди платникам податків аналогічний розміру пені, яка згідно з ПК України нараховується платникам податків на користь бюджету за неправомірне тимчасове користування його коштами. Фактично в цьому випадку йдеться про безпідставне користування державою коштами платників податків, яким неправомірно були донараховані податки або штрафи.

Висновки. ДФС України, відповідно до покладених на неї завдань, контролює дотримання податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, оскільки є центральним органом виконавчої влади. Його діяльність спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів, що реалізує державну податкову політику у сфері трансфертного ціноутворення.

Основна мета суб'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення – попередження розмивання платниками податків своєї

податкової бази за рахунок використання трансфертних цін з уникненням при цьому підстав для подвійного оподаткування. Результатом діяльності контролюючих органів є розширення бази оподаткування, а також викорінення «тіньових» схем транснаціональних корпорацій з ухилення від оподаткування.

Для досягнення цієї мети контролюючі органи повинні виконувати конкретні завдання. Аналіз податкового законодавства України, а також доктринальних джерел свідчить, що податковий контроль трансфертного ціноутворення передбачає виконання контролюючими органами України низки завдань.

Серед них аналіз кон'юнктури ринку у відповідній галузі (сфері) та встановлення цінової політики відповідного товару (робіт, послуг) на ринку експорту або імпорту при здійсненні платниками податків зовнішньоекономічних операцій, які є контрольованими.

Актуальним є встановлення індикаторів підозрілих операцій (ризикові операції) платників податків, а також оцінювання наявних критеріїв ризику невідповідності ціни в контрольованих операціях принципу «витагнутої руки».

Важливий також порівняльний аналіз цін у контрольованих операціях з ринковими цінами за конкретними товарними позиціями з урахуванням кон'юнктури внутрішнього ринку (країни походження) та зовнішнього ринку (країни призначення або країни торгівлі).

Необхідним є отримання інформації від податкових органів іноземної країни щодо обсягів сплати пов'язаною компанією податків в іноземній юрисдикції.

Доречне сегментування платників податків на групи з високим, середнім та низьким рівнем ризику та своєчасне проведення позапланової документальної перевірки (податкового аудиту) платників податків щодо дотримання ними правил трансфертного ціноутворення.

Слушне донарахування податкових зобов'язань у разі, якщо в ході перевірки буде встановлено, що платник податків порушив принцип «витагнутої руки» і штучно зменшив свою податкову базу за рахунок інструментів трансфертного ціноутворення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гетманцев Д. О. Про розподіл тягаря доказування в податкових спорах і якість податкового законодавства. Наук. вісн. публіч. та приват. права. 2016. № 3. С. 132–135.
2. Кругляк В. Аспекти податкового контролю за визначенням цін у контрольованих операціях. Вісн. Право знати все про податки і збори. 2015. № 13. С. 18–23.
3. Лукашов О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Харків : Право, 2010. 301 с.
4. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право

- і процес; фінансове право; інформаційне право. Нац. ун-т Держ. подат. служби України. Ірпінь, 2009. 20 с.
5. Олійник Н. Р. Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Облік і фінанси. 2015. № 1 (67). С. 88–93.
 6. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 184 с.
 7. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Харків, 2000. 206 с.
 8. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування. Харків : Золота миля, 2008. 328 с.
 9. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відом. Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
 10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відом. Верховної Ради України. 2011. № 13–17.
 11. Про Державну фіскальну службу України : постанова від 21.05.2014 № 236. Офіц. вісн. України. 2014. № 55. С. 31.
 12. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ від 18.01.2016 № 8. Офіц. вісн. України від 04.03.2016 № 16. Ст. 665. С. 369.
 13. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015. 458 p.
 14. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами. Организация Объединенных Наций. Нью-Йорк, 2013. 562 с.
 15. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127) : Конвенція, Міжнародний документ від 25.01.1988 № ETS № 127. Офіц. вісн. України. 2009. № 52. Ст. 3288 ; 2008. № 100. Ст. 1817.
 16. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reportin. Action 13: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015. 74 p.
 17. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. Відом. Верховної Ради України. 2005. № 35–37.
 18. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб 22 лип. 2010 р. URL : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 31.03.2017.

Melnichenko R. Administrative-legal regulation of transfer pricing.

Background. *In Ukraine, the Institute of the tax control of transfer pricing was introduced only in 2013. Since that time the gradual establishment of the system of state bodies was initiated in the state, which should prevent tax evasion through transfer pricing. We can state that by now there is no comprehensive research of administrative-legal status of subjects of tax control of transfer pricing in legal doctrine of Ukraine. The problem is that without a deep analysis of outlined issue the further comprehensive development of the domestic tax system of Ukraine is impossible.*

Analysis of recent researches and publications. *D. Getmantsev, V. Krugliak, O. Lukashov, V. Marchenko, N. Oliynyk, M. Perepelytsya, T. Saraskina, O. Ugrovetskyi etc.*

partly considered the analysis of problems of administrative-legal status of subjects of tax control of transfer pricing in Ukraine in their scientific works.

The purpose of this article is to analyze administrative-legal status of subjects of tax control of transfer pricing.

Materials and methods. The theoretical basis of the article comprises scientific works of scientists of various branches of law, which have studied in one or another way the implementation issues of tax control of transfer pricing in Ukraine by state bodies. Also the philosophical methods of cognition (dialectic, hermeneutical) were used, General scientific methods of cognition (analysis and synthesis, systemic-structural, modeling, abstraction, formal logical, historical) and specific methods used in science of law (methods of interpretation of law, legal dogmatic, comparative legal).

Results. The article studies administrative and legal status of subjects of tax control of transfer pricing, defined the aims, objectives, directions and content of their activities. There were analyzed the main doctrinal approaches concerning the administrative-legal regulation of tax relations. There were outlined the legislative gaps regarding the making accountable of officials of regulatory authorities to transfer pricing.

Conclusion. According to its tasks SFS of Ukraine performs the monitoring of compliance with tax and customs legislation, legislation on transfer pricing, as it is the Central Executive authority, whose work is directed and coordinated by the Cabinet of Ministers of Ukraine through the Minister of Finance, who implements state tax policy in the sphere of transfer pricing.

The main purpose of the subjects of tax control of transfer pricing is to prevent the dilution of their tax base by taxpayers on account of transfer prices using with evasion thus the reason for double taxation. The end result of regulatory authorities is the broadening of the tax base and the elimination of «shadow» schemes of transnational corporations on tax evasion.

Keywords: tax control, tax control entities, transfer pricing, transfer pricing, tax administration and fees.

REFERENCES

1. Getmancev D. O. Pro rozpodil tjararja dokazuvannja v podatkovyh sporah i jakist' podatkovogo zakonodavstva. Nauk. visn. publich. ta pryvat. prava. 2016. № 3. S. 132–135.
2. Krugljak V. Aspekty podatkovogo kontrolju za vyznachennjam cin u kontrol'ovanyh operacijah. Visn. Pravo znaty vse pro podatky i zbory. 2015. № 13. S.18–23.
3. Lukashov O. A. Teoretychni problemy systemy finansovogo prava : monografija. Harkiv : Pravo, 2010. 301 s.
4. Marchenko V. B. Administratyvno-pravove reguljuvannja u sferi spravljannja podatkov : avtoref. dys. ... kand. juryd. nauk : 12.00.07 – administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo. Nac. un-t Derzh. podat. sluzhby Ukrai'ny. Irpin', 2009. 20 s.
5. Olijnyk N. R. Problemy ta naprjamy vdoskonalennja organizacijno-instytucijnogo zabezpechennja fiskal'nogo reguljuvannja transfertnogo cinoutvorennja v Ukrai'ni. Oblik i finansy. 2015. № 1 (67). S. 88–93.
6. Perepelycja M. O. Pravove reguljuvannja statusu platnykiv podatkov i zboriv v Ukrai'ni : dys. ... kand. juryd. nauk : 12.00.07 – administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo. Nac. juryd. akad. Ukrai'ny im. Jaroslava Mudrogo. Harkiv, 2001. 184 s.

7. Saraskina T. V. Organizacijno-pravovi zasady dijalnosti podatkovoi' milicii' v Ukraini : dys. ... kand. juryd. nauk : 12.00.07. – administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo. Harkiv, 2000. 206 s.
8. Ugrovec'kyj O. P. Systema opodatkuvannja v Ukraini: stanovlennja, reformuvannja, administruvannja. Xarkiv : Zolota mylja, 2008. 328 s.
9. Konstytucija Ukrainy : Zakon vid 28.06.1996 № 254k/96-VR. Vidom. Verhovnoi' Rady Ukrainy. 1996. № 30. St. 141.
10. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. Vidom. Verhovnoi' Rady Ukrainy. 2011. № 13–17.
11. Pro Derzhavnu fiskal'nu sluzhbu Ukrainy : Postanova vid 21.05.2014 № 236. Ofic. visn. Ukrainy. 2014. № 55. S. 31.
12. Pro zatverdzhennja formy ta Porjadku skladannja Zvitu pro kontrol'ovani operacii' : Nakaz vid 18.01.2016 № 8. Ofic. visn. Ukrainy vid 04.03.2016 № 16. St. 665. S. 369.
13. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015. 458 p.
14. Tipovaja konvencija Organizacii Ob'edinennyh Nacij ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozhenija v otnoshenijah mezhdru razvitymi i razvivajushhimisja stranami. Organizacija Ob'edinennyh Nacij. N'ju-Jork, 2013. 562 s.
15. Konvencija pro vzajemnu administratyvnu dopomogu v podatkovyh spravah (ETS 127) : Konvencija, Mizhnarodnyj dokument vid 25.01.1988 № ETS № 127. Ofic. visn. Ukrainy. 2009. № 52. St. 3288; 2008. № 100. St. 1817.
16. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reportin. Action 13: 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015. 74 p.
17. Kodeks administratyvnogo sudochynstva Ukrainy vid 06.07.2005 № 2747-IV. Vidom. Verhovnoi' Rady Ukrainy. 2005. № 35–37.
18. Nastanovy OESR shhodo transfertnogo cinoutvorennya dlja transnacional'nyh korporacij ta podatkovyh sluzhb 22 lyp. 2010 r. URL : <http://sfs.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.