

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД АУДИТУ І КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

© 2019 ФЕСЕНКО В. В., МИГАЛЬ Ю. І.

УДК 657.6:339.6
JEL Classification: M42

Фесенко В. В., Мигаль Ю. І.

Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення

Метою статті є аналіз міжнародного досвіду у сфері аудиту і контролю трансфертного ціноутворення та визначення напрямів його використання у практиці аудиту і контролю в Україні. Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в Україні призвели до імплементації у вітчизняне законодавство міжнародних норм і правил у сфері запобігання податковому шахрайству на підприємствах через можливості трансфертного ціноутворення. Визначено хронологічну послідовність впровадження контролю за трансфертним ціноутворенням у різних країнах світу. На основі аналізу міжнародного досвіду у сфері контролю трансфертного ціноутворення визначено, що 33 країни використовують метод неконтрольованої ціни як пріоритетний, 9 країн використовують методи, відмінні від рекомендованих Настановою ОЕСР, у 5 країнах регламентована послідовність застосування методів, у 2 країнах не використовується жоден з методів трансфертного ціноутворення, і 2 країни використовують всі наявні методи трансфертного ціноутворення. Досвід зарубіжних країн, які у питаннях аудиту і контролю трансфертного ціноутворення значно удосконалили своє законодавство, може стати підґрунтям для формування ефективної системи незалежного та державного аудиту і контролю трансфертних цін. Аналіз законодавства різних країн у сфері контролю та практики трансфертного ціноутворення дав змогу визначити різноманітність у методах контролю, видах обмежень для зовнішніх операцій та видах контрольованих цін. Це свідчить про специфічність впровадження контролю за трансфертним ціноутворенням залежно від рівня економічного розвитку країни, досвіду податкового контролю багатьох потужних корпорацій, ступеня залучення до міжнародної торгівлі.

Ключові слова: аудит, контроль, трансфертне ціноутворення, транснаціональні компанії, ціна, методи трансфертного ціноутворення, пов'язані особи, зовнішньоекономічна діяльність.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-4-216-222>

Рис.: 1. Табл.: 3. Бібл.: 12.

Фесенко Валерія Валеріївна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування, Університет митної справи та фінансів (вул. Володимира Вернадського, 2/4, Дніпро, 49000, Україна)

E-mail: Fesenkovaleriia@gmail.comORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0317-0895>Researcher ID: <http://www.researcherid.com/J-5404-2018>SPIN: <http://elibrary.ru/3127-4723>

Мигаль Юлія Ігорівна – магістрант, Університет митної справи та фінансів (вул. Володимира Вернадського, 2/4, Дніпро, 49000, Україна)

E-mail: yulya.migal6@gmail.comУДК 657.6:339.6
JEL Classification: M42

Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Международный опыт аудита и контроля трансфертного ценообразования

Целью статьи является анализ международного опыта в сфере аудита и контроля трансфертного ценообразования и определение направлений его использования в практике аудита и контроля в Украине. Глобализационные и евроинтеграционные процессы в Украине привели к имплементации в отечественное законодательство международных норм и правил в сфере предотвращения налогового мошенничества на предприятиях из-за возможности трансфертного ценообразования. Определена хронологическая последовательность внедрения контроля за трансфертным ценообразованием в разных странах мира. На основе анализа международного опыта в сфере контроля трансфертного ценообразования определено, что 33 страны используют метод неконтролируемой цены как приоритетный, 9 стран используют методы, отличающиеся от рекомендованных Руководством ОЭСР, в 5 странах регламентирована последовательность применения методов, в 2 странах не используется ни один из методов трансфертного ценообразования, и 2 страны используют все существующие методы трансфертного ценообразования. Опыт зарубежных стран, которые в вопросах аудита и контроля транс-

UDC 657.6:339.6
JEL Classification: M42

Fesenko V. V., Myhal Yu. I. International Practices of Auditing and Controlling Transfer Pricing

The aim of the article is to analyze international practices in the field of auditing and controlling transfer pricing and determine the directions of its use in the practice of auditing and controlling in Ukraine. The globalization and European integration processes taking place in Ukraine have resulted in supplementing its legislation with international norms and rules in the field of preventing tax fraud in enterprises due to transfer pricing. The chronological sequence of introducing control over transfer pricing in different countries of the world is determined. Based on the analysis of international practices in the field of controlling transfer pricing, it is found out that 33 countries use the uncontrolled price method as a priority one, 9 countries use methods that differ from those recommended by the OECD Guidelines, 5 countries regulate the sequence of applying the methods, 2 countries do not use any of transfer pricing methods, and 2 countries use all the existing transfer pricing methods. The practices of foreign countries that have significantly improved their legislation as regards auditing and controlling transfer pricing can become the basis for the formation of an effective system of independent and state audit and control of transfer prices. The analysis of the legislation of various countries in the field of transfer pricing control and their practices allowed identifying diverse

фертного ціноутворення значительно усовершенствували своє законодавство, может стать основой для формирования эффективной системы независимого и государственного аудита и контроля трансфертных цен. Анализ законодательства различных стран в сфере контроля трансфертного ценообразования и практики позволил определить разнообразие в методах контроля, видах ограничений для внешних операций и видах контролируемых цен. Это свидетельствует о специфике внедрения контроля за трансфертным ценообразованием в зависимости от уровня экономического развития страны, опыта налогового контроля многих мощных корпораций, степени вовлеченности в международную торговлю.

Ключевые слова: аудит, контроль, трансфертное ценообразование, транснациональные компании, цена, методы трансфертного ценообразования, связанные лица, внешнеэкономическая деятельность.

Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Табл.:** 3. **Библ.:** 12.

Фесенко Валерия Валерьевна – доктор экономических наук, доцент, профессор, кафедры учета, аудита, анализа и налогообложения, Университет таможенного дела и финансов (ул. Владимира Вернадского, 2/4, Днепр, 49000, Украина)

E-mail: Fesenkovaleriia@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0317-0895>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/I-5404-2018>

SPIN: <http://elibrary.ru/3127-4723>

Мигаль Юлия Игоревна – магистрант, Университет таможенного дела и финансов (ул. Владимира Вернадского, 2, 2/4, Днепр, 49000, Украина)

E-mail: yulya.migal6@gmail.com

Вступ. Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в Україні призвели до імплементації у вітчизняне законодавство міжнародних норм і правил у сфері запобігання податкового шахрайства на підприємствах через можливості трансфертного ціноутворення. Досвід зарубіжних країн, які у питаннях аудиту і контролю трансфертного ціноутворення значно удосконалили своє законодавство, може стати підґрунтям для формування ефективної системи незалежного та державного аудиту і контролю трансфертних цін. Імплементація норм Європейського Союзу у сфері міжнародного бізнесу, його оподаткування, контролю і аудиту вимагає глибокого аналізу специфіки застосування методів трансфертного ціноутворення та визначення можливих напрямів застосування позитивного досвіду зарубіжних країн з питань контролю трансфертного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, в яких висвітлюється трансфертне ціноутворення, а також їх практична реалізація, розглядали багато вітчизняних і зарубіжних науковців, державних діячів і практиків, фірм і міжнародних організацій. Зокрема, базові поняття трансфертного ціноутворення і приклади його функціонування (у тому числі з позицій податкового контролю) розглядали К. Друрі [1], Ч. Хорнгрен [2], А. Гречко [3], М. Макаренко [4], О. Черевко [5], А. Задоя [6], Т. Савченко [7], К. Непесов [8], В. Фесенко [9] та ін. Науковцями трансфертне ціноутворення досліджується в досить різних аспектах і не завжди цей вид ціноутворення висвітлюється у негативному світлі, наприклад, Т. Савченко і М. Макаренко розглядають трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги. К. Непесов, А. Алексєєва

control methods, types of restrictions for external operations and types of controlled prices. This indicates the specificity of implementing transfer pricing control depending on the level of the country's economic development, practices of tax control of the majority of powerful corporations, and the degree of involvement in international trade.

Keywords: audit, control, transfer pricing, multinational companies, price, transfer pricing methods, related parties, international trade.

Fig.: 1. **Tabl.:** 3. **Bibl.:** 12.

Fesenko Valeriia V. – Doctor of Sciences (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Audit, Analysis and Taxation, University of Customs and Finance (2/4 Volodymyr Vernadsky Str., Dnipro, 49000, Ukraine)

E-mail: Fesenkovaleriia@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0317-0895>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/I-5404-2018>

SPIN: <http://elibrary.ru/3127-4723>

Myhal Yuliia I. – Graduate Student, University of Customs and Finance (2/4 Volodymyr Vernadsky Str., Dnipro, 49000, Ukraine)

E-mail: yulya.migal6@gmail.com

та В. Фесенко розглядають принципи трансфертного ціноутворення з боку податкового контролю, Ч. Хорнгрен та А. Задоя – у сфері управлінського обліку. Однак питання формування трансфертних цін, незважаючи на ґрунтовні дослідження в зарубіжних виданнях, є недостатньо вивченими та висвітленими в українських дослідженнях.

Аналіз сучасних публікацій дозволив виявити той факт, що багато уваги зосереджено на правилах звітування перед органами державної фіскальної служби України (ДФС). А питання застосування позитивного міжнародного досвіду у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням досліджені недостатньо.

Метою статті є аналіз міжнародного досвіду у сфері аудиту і контролю трансфертного ціноутворення та визначення напрямів його використання для цілей удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. Як відомо, феномен трансфертного ціноутворення виник у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі у другій половині ХХ століття.

Довільний перерозподіл податку на прибуток підприємств викликав необхідність активного пошуку шляхів призупинення виведення національного капіталу в межах національних юрисдикцій. З точки зору етимології термін «трансфертне ціноутворення» виражає ідею встановлення звичайної ціни для традиційно вільного грошового потоку. Категорії «трансфертна ціна» і «внутрішня ціна» за своєю економічною сутністю є ідентичними поняттями, деякі відмінності ґрунтуються лише на практичному застосуванні цих термінів у вітчизняній науковій літературі.

Підходи і рекомендації, викладені в Керівництві Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), регулюють питання оподаткування при трансфертному ціноутворенні та базуються на досить глибокому економічному і фінансовому аналізі діяльності господарюючих суб'єктів.

Ці підходи і рекомендації дозволяють вибудувувати ефективну податкову систему, що базується на дієвому

податковому контролю, завданням якого є боротьба з ухиленням від сплати податків і запобігання неправомірному переміщенню податкової бази.

Настанова ОЕСР сформована на основі досвіду країн, які вже намагалися призупинити відтік капіталу шляхом контролю трансфертного ціноутворення. А з 1995 року відбулося активне запровадження норм ОЕСР у практику аудиту і контролю різних країн (рис. 1).

1995	▪ Австралія, ПАР (Південно-Африканська Республіка), США (Сполучені Штати Америки)
1996–1998	▪ Китай, Словаччина, Бразилія, Нова Зеландія, Мексика, Південна Корея, Франція
1999–2001	▪ Бельгія, Аргентина, Канада, Велика Британія
2002–2004	▪ Японія, Польща, Таїланд, Португалія, Перу, Індія, Нідерланди, Казахстан
2005–2007	▪ Тайвань, Колумбія, Еквадор, Малайзія, Угорщина, Німеччина
2008–2011	▪ Росія, Корея, Фінляндія, Туреччина, Норвегія, Іспанія, Данія
2012–2013	▪ Україна

Рис. 1. Хронологія введення в дію правил трансфертного ціноутворення у різних країнах світу

Джерело: складено авторами на основі [10]

Як можна побачити з рис. 1, у 10 країнах (Австралія, ПАР, США, Китай, Словаччина, Бразилія, Нова Зеландія, Мексика, Південна Корея, Франція) з 26 проаналізованих країн правила трансфертного ціноутворення діють уже понад 20 років, що дозволяє зробити припущення про

достатній рівень розвитку практики трансфертного ціноутворення в країнах-лідерах, тоді як в Україні правила трансфертного ціноутворення почали використовуватися з 2013 року. Практику застосування методів трансфертного ціноутворення в різних країнах наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Практика застосування методів трансфертного ціноутворення (ТЦУ) в різних країнах

Критерії	Країни, в яких метод неконтрольованої ринкової ціни CUP (Comparable Uncontrolled Price) є пріоритетним	Країни, в яких використовується методи ТЦ, відмінні від рекомендованих Настановою ОЕСР	Країни, в яких регламентована послідовність застосування методів	Країни, в яких не використовується жоден з методів ТЦ	Країни, які використовують всі існуючі методи ТЦ
Країни	Австралія, Австрія, Аргентина, Бельгія, Велика Британія, Угорщина, Німеччина, Данія, Ізраїль, Індія, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Китай, Люксембург, Малайзія, Мексика, Нідерланди, Норвегія, Польща, Португалія, Росія, Сінгапур, Туреччина, Фінляндія, Франція, Чехія, Чилі, Швейцарія, Швеція, Естонія, ЮАР	Індія, Колумбія, Мексика, Нова Зеландія, Португалія, США, Туреччина, Південна Корея, Японія	Ізраїль, Іспанія, Мексика, Португалія, Туреччина	Греція, Ісландія	США, Південна Корея
Кількість	33	9	5	2	2

Джерело: складено авторами

Таблиця 2

Розподіл країн за поширеними видами спрощень у застосуванні методів трансфертного ціноутворення

Види спрощень	Країни
Звільнення від подання документації або спрощені вимоги до неї	Австралія, Бельгія, Китай, Колумбія, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Угорщина, Індія, Ізраїль, Італія, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Словаччина, Іспанія, Швеція і Туреччина
Спрощене застосування методів трансфертного ціноутворення	Австралія, Австрія, Японія, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур, Словенія, Південна Африка і Сполучені Штати
Звільнення від виконання правил ТЦ або від проведення коригувань податкових зобов'язань	Колумбія, Угорщина, Індія, Ірландія, Мексика, Росія та Велика Британія
Спрощена процедура або нижча вартість укладання угод про ціноутворення з податковими органами	Австралія, Канада, Франція, Німеччина, Нідерланди і Сполучені Штати
Звільнення від штрафів, або їх зменшення	Канада та Іспанія

Джерело: складено авторами

Таблиця 3

Законодавчо-нормативні документи контролю трансфертного ціноутворення у різних країнах

Країни	Нормативно-правове регулювання
США	Кодекс внутрішніх доходів, Тимчасові інструкції до Кодексу, Податковий кодекс США «IRC»
Великобританія	Закон про податок на доходи фізичних осіб і корпорацій Income and Corporation Taxes act.
Німеччина	Положення про податковий контроль, Закон «Про оподаткування при закордонних відносинах»
Україна	Податковий кодекс, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» №408-VI
Білорусь	Податковий кодекс (ст. 30-1)
Польща	Законом 1992 року про податок на доходи юридичних осіб; закон 1991 року про податок на доходи фізичних осіб. Розпорядження 2009 року «Про спосіб визначення доходу юридичних осіб оціночним шляхом і про спосіб і як виняток подвійного оподаткування в разі корекції доходів пов'язаних осіб»
Росія	Податковий кодекс РФ, наказ Мінфіну Росії «Про затвердження Порядку укладення угоди про ціноутворення для цілей оподаткування щодо зовнішньоторговельної угоди, хоча б одна сторона якої є податковим резидентом іноземної держави, з яким укладено договір (угода) про уникнення подвійного оподаткування, за участю уповноваженого органу виконавчої влади такого іноземного держави»
Казахстан	Закон «Про трансфертне ціноутворення» від 05.07.2008 р.

Джерело: складено авторами

Метод неконтрольованої ринкової ціни (метод CUP) є найбільш популярний і має пріоритет при застосуванні у більшості з країн, що обумовлюється забезпеченням максимальної об'єктивності при визначенні цін через такий підхід.

У декількох країнах розроблені власні додаткові методи ТЦУ, які не висвітлені в Настанові ОЕСР. Слід зазначити, що в Греції та Ісландії жоден з методів ТЦУ не регламентовано на законодавчому рівні.

У країнах, в яких існує регулювання трансфертного ціноутворення, часто передбачено відповідні спрощення для платників податків або операцій, що підпадають під певні критерії, чого не передбачено в Україні. Розподіл країн за поширеними специфічними видами спрощень наведено в табл. 2.

Як видно з табл. 2, у більшості країн існують спрощення у формі звільнення від подання документації з ТЦУ чи спрощене застосування методів трансфертного ціноутворення тощо. Такі спрощення є додатковим чинником мотивації для підприємств, які задіяні у зовнішньоекономічну

діяльність і підпадають під податковий контроль за трансфертним ціноутворенням, що визначає доцільність впровадження такого досвіду у практику податкового контролю в Україні.

Огляд законодавства щодо трансфертного ціноутворення деяких країн ЄС та США наведено в табл. 3.

Зарубіжний досвід податкового контролю трансфертного ціноутворення, зокрема досвід США, показує, що контрольованою може бути не тільки ціна угоди, але і більш широкий перелік об'єктів, включаючи прибуток, доходи, збиток, витрати, сума податкового кредиту тощо, які можуть бути перераховані, відповідно до законодавства про трансферне ціноутворення. Основними законодавчими актами США є Кодекс внутрішніх доходів, Тимчасові інструкції до Кодексу, Податковий кодекс США «IRC» (Internal Revenue Code).

Контроль трансфертного ціноутворення у США здійснюється таким чином:

- контроль уповноваженими органами взаємозалежних осіб шляхом поділу, розподілу валового

доходу, знижок, надбавок, якщо орган визначить, що такий розподіл тягне ухилення від податків;

- перевірка економії на витратах у разі дії в умовах юрисдикції, яка характеризується низькими витратами;
- перевірка методів визначення цін, які не відповідають принципу «втягнутої руки» (arm's length principle);
- аналіз фінансових коефіцієнтів платника податків з даними статистики;
- перевірка методів визначення цін (метод порівнянної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод розподілу прибутку, метод зіставлення прибутку).

При цьому уповноважений орган має право проводити аналіз розподілу валового доходу, якщо доходи перевищують 10 млн дол. США на рік.

У Великобританії основним законом є Закон про податок на доходи фізичних осіб і корпорацій (Income and Corporation Taxes act).

Контроль трансфертного ціноутворення у Великобританії здійснюється таким чином:

- контроль за асоційованими особами (особа, пов'язана з компанією, яка контролює іншу компанію, прямо або побічно володіє 30 % акцій, позикового капіталу);
- контроль за угодами з зацікавленістю;
- перевірка методів визначення цін, які не відповідають принципу «втягнутої руки».

У Німеччині основними актами є Положення про податковий контроль, Закон «Про оподаткування при закордонних відносинах».

Розділ 1 § 1 Закону Німеччини про оподаткування зовнішньоекономічної діяльності містить принцип пропорційності як транспозицію положень статті 9 модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал. Арбітражна конвенція ЄС імплементована в національне право Німеччини на законодавчому рівні і також передбачає вимогу дотримання згаданого принципу. На додаток до цих приписів: принцип пропорційності займає належне місце в підзаконних нормативних актах Федерального міністерства фінансів. Спеціальні вимоги до документації про трансфертне ціноутворення наведені в розділі 90 параграфу 3 Податкового кодексу. Циркуляр Федерального міністерства юстиції «Інформація про дво- і багатосторонню процедуру в рамках Конвенцій про подвійне оподаткування з укладення угод про попереднє ціноутворення, спрямованих на забезпечення дотримання попередньо схвалених трансфертних цін, погоджених міжнародними асоційованими підприємствами», містить детальне тлумачення процедурних аспектів угод про попереднє ціноутворення. Німецька інтерпретація поняття пов'язаних сторін закріплена в розділі 1 параграфу 2 Закону Німеччини про оподаткування зовнішньоекономічної діяльності [7].

Положення розділу 57 Загального податкового кодексу Франції звільняють податкові органи від тягара доведення наявності правовідносин залежності та контролю в разі трансферу прибутку підприємствам, розташованим на території іноземної держави чи території за межами Франції з пільговим податковим режимом. Розділ L.13

французького Посібника по податкових процедурах передбачає зобов'язання підприємств співпрацювати з податковими адміністраціями щодо документації з трансфертного ціноутворення в рамках проведення корпоративного податкового аудиту. Закріплено право податкових органів запитувати в письмовій формі правову, економічну, податкову, бухгалтерську і методологічну інформацію розрахунків (нарахування) цін під час операцій між підприємством – платником податків Франції та підприємствами, розташованими за її межами [7].

У Німеччині податкові органи визнають взаємозалежними учасників групи підприємств. При проведенні аналізу на предмет взаємозалежності, як і у Франції, пріоритет віддається існуванню фактичних відносин між учасниками групи компаній.

Норвегія контролює потоки капіталів шляхом посиленого контролю над сплатою податків норвезькими корпораціями в інших країнах. Влада Норвегії хоче контролювати потоки капіталів через збільшення контролю над сплатою податків норвезькими корпораціями в інших країнах. Такі дії дозволять норвезькій владі знати, які податки і де саме платять корпорації, зареєстровані в Норвегії. Таким чином корпорація буде зазначати дані по сплаті податків в розрізі країн, де вона здійснює операції.

Віднедавня регламентація питання трансфертного ціноутворення в Росії здійснювалася головним чином на підставі ст. 40 Податкового Кодексу. Свобода інтегрованих структур обмежувалася законом про ліміт відхилення цін від ринкових на рівні 20 %, перевищення якого було передумовою для перерахунку податків. У зв'язку з істотними юридичними лазівками, що зумовлює той факт, що в основному несумлінність платника податків, а не недотримання ним податкового законодавства бралася за основу для притягнення до відповідальності, було порушено питання про необхідність доопрацювання правового інструментарію.

У Росії з 2012 року діє нове законодавство з трансфертного ціноутворення. Воно регулюється Розділом V.1. Налогового кодексу РФ. Новим розділом законодавства вводяться норми, що відповідають посібнику ОЕСР з трансфертного ціноутворення. З 1 січня 2012 року діє Федеральний закон від 18.07.2011 № 227-ФЗ «Про внесення змін в окремі законодавчі акти Російської Федерації у зв'язку з удосконаленням принципів визначення цін для цілей оподаткування». Позитивним нововведенням є те, що компанії наділяються правом самостійного проведення коригувань недоплаченого податку. Встановлюється обмеження, яке визначається розміром отриманого доходу в результаті здійсненої угоди, для віднесення правочинів до категорії контрольованих [7].

У Казахстані для регулювання цієї категорії питань прийнятий окремий закон «Про трансфертне ціноутворення» від 05.07.2008 р. Відповідно до цього закону контроль за трансфертним ціноутворенням здійснюється за міжнародними угодами та угодами, безпосередньо взаємопов'язаними з міжнародними діловими операціями. Контроль забезпечується за допомогою моніторингу та перевірок, передбачених законодавством Казахстану. Деякі види товарів і послуг є об'єктом посиленого моніторингу. Встановлення факту відхилення ціни розглядається як правова підстава для проведення коригування. У резуль-

таті коригування підлягають сплаті до бюджету податки й інші обов'язкові платежі, розраховані таким чином, як якщо б доходи або витрати від цих угод та інші об'єкти оподаткування за звітний період були визначені виходячи з ринкової ціни з урахуванням діапазону цін, із застосуванням встановлених розмірів штрафів і пені.

У Португалії, Іспанії, Аргентині, Бразилії передбачені додаткові підстави для ініціювання податкового контролю трансфертних цін за умови правочину з резидентом «податкової гавані».

В Австралії і Канаді додатковою підставою є факт порушення принципу «втягнутої руки».

Законодавство Білорусі передбачає сплату офшорного збору.

Більш розвинутим серед країн Південно-Східної Азії є законодавство про трансфертне ціноутворення Китаю, яке виникло в 1991 р. Принципи регулювання трансфертного ціноутворення були сформовані у 2008 році, які переважно відповідають принципам ОЕСР. Такі принципи застосовуються для національних і міжнародних операцій [8].

Проте треба вказати, що регулювання трансфертного ціноутворення в Китаї застосовує принцип «найкращого методу». Це означає, що платник податку використовує метод, що найбільше підходить до транзакцій та діяльності компанії.

Також Податкова адміністрація Китаю може корегувати трансфертні ціни у таких випадках: транзакції не виконуються за принципом «втягнутої руки», неповна або неправильна інформація подана до адміністрації [11].

З 2013 р. в Україні впроваджується контроль за трансфертним ціноутворенням відповідно до політики реалізації плану BEPS.

Загалом в Україні відсутня уніфікована податкова політика, існує серйозне фіскальне навантаження, корупція сприяє перетворенню офшорних територій на обов'язкову складову роботи транснаціональних корпорацій та промислово-фінансових груп. Особливості чинного законодавства дозволяють великому і середньому бізнесу вигідно виводити фінансові ресурси за межі України і накопичувати їх на території інших країн. Результатом цього є відтік капіталу з українського ринку, зростання кількості фіктивних угод, зменшення обсягу надходжень до бюджету, монополізація і практично повна відсутність реальних інвестицій. Але останні дослідження Фесенко В. В. [12] підтверджують, що впровадження контролю за трансфертним ціноутворенням України позитивно впливає на обсяги контрольованого експорту й імпорту та обмежує відтоки національного капіталу.

Висновки. Глобалізація є вагомим фактором у розвитку процесів трансфертного ціноутворення у міжнародних корпораціях. Тому проблеми, пов'язані з трансфертним ціноутворенням, будуть залишатися актуальними і надалі як для міжнародних компаній, так і для національних фіскальних органів і податкових консультантів. Аналіз законодавства різних країн у сфері контролю трансфертного ціноутворення та практики дав змогу визначити різноманітність у методах контролю, видах обмежень для зовнішніх операцій та видах контрольованих цін. Це свідчить про специфічність впровадження контролю за трансфертним

ціноутворенням залежно від рівня економічного розвитку країни, досвіду податкового контролю багатонаціональних корпорацій, ступеня залучення до міжнародної торгівлі. Найбільш жорстка система контролю за трансфертним ціноутворенням у США. Тоді як у Індії, Бельгії, Азербайджані, Сінгапурі та Колумбії спостерігається відсутність реального контролю. Євроінтеграційний напрям розвитку України визначає необхідність в імplementації зарубіжного досвіду у питаннях контролю трансфертного ціноутворення, що може бути зведено до таких пропозицій: розробка видів спрощень для підприємств, які звітують за контрольованими операціями та трансфертним ціноутворенням; формування національного стандарту з підготовки Звіту про контрольовані операції; розробка чітких методик застосування методів трансфертного ціноутворення для цілей оподаткування. Ці напрями, на наш погляд, є пріоритетними з точки зору удосконалення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні і можуть стати сферою подальших наукових розробок.

ЛІТЕРАТУРА

1. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студентов вузов / пер. с англ. В. Е. Егорова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 1423 с.
2. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М. : Финансы и статистика, 2000. 416 с.
3. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2016. № 13. С. 85–91. URL: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095>
4. Макаренко М. І. Трансфертне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ. *Актуальні проблеми економіки*. 2006. № 4 (48). С. 44–51.
5. Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка і регіон*. 2014. № 2 (45). С. 91–96.
6. Задоя А. О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*. 2011. № 2 (35). С. 156–163.
7. Савченко Т. Г., Павленко Л. Д. Трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги. *Економічний простір*. 2010. № 39. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf
8. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 1–3, 40–43, 53–56.
9. Фесенко В. В., Криворучко В. В. Метод порівняльної неконтрольованої ціни як інструмент обґрунтування трансфертних цін в зовнішньоекономічних операціях. *Економічний простір*. 2017. № 123. С. 40–51.
10. URL: https://aeaep.com.ua/wp-content/uploads/2015/03/TRANSFER-PRICING_29082013.pdf
11. New transfer pricing requirements in China. Frequently Asked Questions. URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/cn_mfg_newtransferpricingrequirementsinchina_100609.pdf.
12. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит та аналіз : [монографія]. Дніпро : Домінанта Принт, 2018. 301 с.

REFERENCES

- Cherevko, O. I. "Transferne tsinoutvorennia: teoretychni aspekty ta praktychne zastosuvannia" [Transfer Pricing: Theoretical Aspects and Practical Applications]. *Ekonomika i rehion*, no. 2 (45) (2014): 91-96.
- Druri, K. *Upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet* [Managerial and Production Accounting]. Moscow: YuNITI-DaNa, 2012.
- Fesenko, V. V. *Zovnishnyoekonomichni operatsii pidpriemstva z poviazanyimi storonamy: audyt ta analiz* [Related Party Foreign Economic Transactions: Audit and Analysis]. Dnipro: Dominanta Print, 2018.
- Fesenko, V. V., and Kryvoruchko, V. V. "Metod porivnialnoi nekontrolyovanoi tsiny yak instrument obgruntuvannia transfernykh tsin v zovnishnyoekonomichnykh operatsiiakh" [The Method of Comparative Uncontrolled Price as a Tool to Justify Transfer Prices in Foreign Economic Transactions]. *Ekonomichnyi prostir*, no. 123 (2017): 40-51.
- Hrechko, A. V. "Mekhanizm transferтного tsinoutvorennia v Ukraini yak instrument kontroliu za operatsiiamy mizh poviazanyimi osobamy" [Transfer Pricing Mechanism in Ukraine as a Tool for Controlling Transactions between Related Parties]. *Ekonomichnyi visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu Ukrainy «Kyivskiy politekhnichnyi instytut»*. 2016. <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095>
- Khorngren, Ch. T., and Foster, Dzh. *Bukhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: Management Aspect]. Moscow: Finansy i statistika, 2000.
- Makarenko, M. I. "Transferne tsinoutvorennia: kontseptualni zasady ta znachennia dlia bankivskykh ustanov" [Transfer Pricing: Conceptual Principles and Values for Banking Institutions]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 4 (48) (2006): 44-51.
- "New transfer pricing requirements in China. Frequently Asked Questions". http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/cn_mfg_newtransferpricingrequirementsinchina_100609.pdf
- Nepesov, K. A. *Nalogovyye aspekty transferтного tsenoobrazovaniya: sravnitelnyy analiz opyta Rossii i zarubezhnykh stran* [Tax Aspects of Transfer Pricing: A Comparative Analysis of the Experience of Russia and Foreign Countries]. Moscow: Volters Kluver, 2007.
- Savchenko, T. H., and Pavlenko, L. D. "Transferne tsinoutvorennia yak instrument zabezpechennia vnutrishnyobankivskoi rivnovahy" [Transfer Pricing as a Tool to Ensure Intra-bank Equilibrium]. *Ekonomichnyi prostir*. 2010. http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekpr/2010_39/Statti/15.pdf
- https://aeaep.com.ua/wp-content/uploads/2015/03/TRANSFER-PRICING_29082013.pdf
- Zadoia, A. O. "Transferne tsinoutvorennia u mizhnarodnomu biznesi" [Transfer Pricing in International Business]. *Akademichnyi ohliad*, no. 2 (35) (2011): 156-163.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2019 р.