

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**МУЗИЧУК МАР'ЯНА ІВАНІВНА**

**УДК 657.6:658.149.3**

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ОБЛІК КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ  
В ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування  
Галузь знань – Економічні науки

Подається на здобуття освітньо-наукового ступеня: доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

\_\_\_\_\_ **М. І. Музичук**

Науковий керівник: **Фоміна Олена Володимирівна**, доктор економічних наук,  
професор

**Київ – 2023**

## АНОТАЦІЯ

*Музичук М. І.* Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі знань «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Державний торговельно-економічний університет, Київ, 2023.

Дисертаційна робота є науковим дослідженням теоретичних засад та практики обліку контрольованих операцій у трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі.

Вагому частку у світовій економіці посідають транснаціональні компанії, які стикаються з недосконалим локальним податковим законодавством для мінімізації своїх податкових платежів. Уряди держав світу та провідні міжнародні організації консолідували свої зусилля, щоб розробити ефективні правила і механізми для підвищення прозорості та запобігання виведення прибутків від оподаткування. Розроблення та вдосконалення правил трансфертного ціноутворення (ТЦ) сприятимуть вирішенню цього питання.

У роботі висвітлено історико-логічні етапи зародження та розвитку ТЦ у міжнародній економіці, впровадження норм його регулювання, узагальнено правила, що застосовуються на міжнародному рівні. Систематизовано перелік нормативно-правових актів ЄС та їх положень у сфері ТЦ, які Україні необхідно імплементувати на шляху до повноправного членства в ЄС. Проаналізовано особливості процедури автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СвС та розроблено практичні рекомендації з використання інформації, отриманої в рамках обміну за цим Стандартом. Узагальнено розробки міжнародних і вітчизняних науковців щодо розуміння природи ТЦ, його ролі у забезпеченні ефективності податкової політики держави та управлінні підприємством.

В Україні інститут ТЦ запроваджено в 2013 р. З того часу правила ТЦ постійно переглядають та вдосконалюють. За результатами проведеного аналізу цих правил визначено напрямки поліпшення методики їх застосування та розроблено пропозиції з вдосконалення правил ТЦ в Україні, які передбачають: включення до переліку контрольованих операцій господарських операцій з пов'язаним особами,

які є податковими резидентами України; перегляд вартісних критеріїв контрольованих операцій шляхом застосування принципу «витягнутої руки» для господарських операцій платників податків, річний дохід яких перевищує 40 млн грн; подання спрощеної звітності про контрольовані операції (для підприємств, річний дохід яких становить від 40 до 150 млн грн) та спрощеної документації з ТЦ (для контрольованих операцій обсягом до 15 млн грн); застосування нового Додатку Декларації з ПнП – «Додаток КО» у формі спрощеної звітності про контрольовані операції, який міститиме скорчений перелік інформації; запровадження концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю відповідно до Звіту ОЕСР про створення вартості. Впровадження розроблених рекомендацій сприятиме обмеженню використання схем ухилення від сплати податків та розширенню бази оподаткування, зменшенню витрат підприємств на підготовку документації та звітності з ТЦ, застосуванню раціонального підходу до вимог з її подання. Запропоновані зміни відповідають принципам Настанов ОЕСР та практиці країн ЄС.

У своїх дослідженнях учені одноставно стверджують, що на сьогодні ТЦ є одним з основних податкових ризиків підприємства, отже, ефективне управління ТЦ підприємства має критичне значення. Результати аналізу праць науковців свідчать, що управління ТЦ підприємства є комплексним багаторівневим процесом, в який залучені різні структурні підрозділи підприємства. З'ясовано, що у випадку, коли підприємство є учасником Міжнародної Групи Компаній (МГК), планувати проведення контрольованих операцій, розробляти підходи до підготовки звітності та управління ризиками з ТЦ необхідно на рівні Групи. Для застосування цілісного підходу до побудови облікового забезпечення управління ТЦ розроблено двовимірну матрицю управління трансфертним ціноутворенням підприємства та МГК.

В управлінні ТЦ підприємства торгівлі важливу роль відіграє обліково-аналітичне забезпечення. Для його вдосконалення розроблено методику обліку контрольованих операцій, яка передбачає впровадження додаткових субрахунків та аналітичних розрізів до них, що нададуть можливість здійснювати комплексний аналіз усіх господарських операцій підприємства щодо відповідності критеріям контрольованих операцій та ідентифікувати контрольовані операції у певному

обсягу. Для забезпечення повноти інформації про контрольовані операції, уніфікації та автоматизації обробки розроблено систему довідників-словників як основу організації облікової системи підприємства. Запропоновано методику визначення статусу контрагента-нерезидента, яка допоможе належним чином організувати облік контрольованих операцій на етапі їх планування, та розроблено методику ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві.

Запропоновано передбачати в обліковій політиці підприємства торгівлі окремий розділ з політики ТЦ та визначено перелік необхідних положень, які він має містити.

Для вдосконалення методики документального оформлення ТЦ розроблено відповідний підхід до оцінки функцій, ризиків та задіяних активів підприємства, що здійснюють контрольовані операції, а також алгоритми пошуку зіставних осіб і розподілу показників фінансової звітності.

Однією з особливостей цього наукового дослідження є вдосконалення існуючих і розроблення нових методичних підходів до підготовки трирівневої звітності з ТЦ. З цією метою запропоновано застосовувати шестиетапну модель підготовки звітності з ТЦ на підприємстві торгівлі, розроблено внутрішні звіти «Операції з нерезидентами» та «Звіт про діяльність МГК за фінансовий рік для цілей ТЦ». Це дасть змогу використовувати комплексний підхід до підготовки звітності з ТЦ як на рівні підприємства, так і на рівні МГК, ідентифікувати, систематизувати та якісно аналізувати контрольовані операції. Запропонована система довідників інформаційної системи підприємства надасть можливість автоматизувати підготовку звітності з ТЦ. Розроблено рекомендації з узгодження показників трирівневої звітності з ТЦ підприємств-учасників МГК, що забезпечить її якісну підготовку. Для покращання інформативності Звіту в розрізі країн удосконалено його форму, що сприятиме підвищенню ефективності автоматичного обміну податковою інформацією.

Встановлено, що ефективність нормативного регулювання ТЦ безпосередньо залежить від належним чином побудованого податкового контролю з ТЦ, а результативність управління ТЦ підприємства (включаючи розроблення трансфертної політики, організацію обліку контрольованих операцій та підготовку звітності з ТЦ)



вимірюється під час заходів податкового контролю. Для покращання ризик-орієнтованого контролю з ТЦ розроблено пропозиції, які містять алгоритм оцінки ризиків з ТЦ та систему показників для розрахунку критеріїв ризиків, побудови матриці ризиків з ТЦ для оцінки ризикованості платника податків. Зважаючи на те, що сучасне податкове адміністрування передбачає застосування прогресивних практик, які полягають у підвищенні рівня добровільного виконання правил податкового законодавства (податкового комплайнсу), запропоновано ряд заходів, запровадження яких дасть змогу підняти рівень податкового комплайнсу з ТЦ в Україні. За результатами дослідження сформовано рекомендації з підготовки підприємства до податкової перевірки з питань ТЦ та пропозиції щодо стратегії супроводу податкової перевірки з ТЦ.

Основні наукові результати дисертаційної роботи впроваджено в практичну діяльність *Міністерства фінансів України* (довідка № 44020-11-10/26449 від 28.09.2023), *Програми Європейського Союзу (ЄС) з підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM)* (довідка № 22-10/2021 від 22.10.2021) і досліджуваних підприємств торгівлі та компаній, що надають послуги з консалтингу у сфері оподаткування, а саме: *ТОВ «ЕПІЦЕНТР К»* (довідка № 723/16 від 22.08.2022); *АО «Арцінгер»* (довідка № 09/21 від 22 вересня 2022); *ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН»*; *ТОВ «КРАТІЯ»* (довідка № 09/2 від 15.09.2022); *ТОВ ПБП «Прогрес»* (довідка № 5/24 від 01.06.2022).

Положення, що містить дисертаційна робота, використано в освітньому процесі Державного торговельно-економічного університету для підготовки лекції на тему «Методичні засади податкового консалтингу зовнішньоекономічної діяльності» з освітньої дисципліни «Податковий консалтинг».

*Ключові слова:* облік, оподаткування, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, торговельне підприємство, автоматичний обмін податковою інформацією, Стандарт СьС, облікове забезпечення ідентифікації контрольованих операцій, модель підготовки трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення, матриця управління трансфертним ціноутворенням підприємства та Міжнародної Групи Компаній.

## ABSTRACT

*Muzychuk M. I.* Accounting of controlled transactions in transfer pricing of trade enterprises. Qualifying scientific research paper should be presented as a manuscript.

The thesis for the Degree of Doctor of Philosophy in the field of study «Management and Administration», Subject Area 071 – Accounting and Taxation – State University of Trade and Economics, Kyiv, 2023.

The thesis is a scientific research of the theoretical base and practice of accounting for controlled transactions in the transfer pricing of trade enterprises.

Multinational companies account for a significant share of the global economy and face imperfect local tax legislation to minimise their tax payments. Governments around the world and leading international organisations have consolidated their efforts to develop effective rules and mechanisms to increase tax transparency and prevent profit shifting. The development and improvement of transfer pricing (TP) rules will help to solve this issue.

The research highlights the historical and logical stages of the emergence and development of transfer pricing in the international economy, the introduction of its regulation, and summarises the rules applied at the international level. The author systematises the list of EU legal acts and their provisions in the field of transfer pricing, which Ukraine needs to implement on its way to full membership of the EU. The work analyses the peculiarities of the procedure for automatic exchange of tax information according to the CbC Standard and develops practical recommendations on the use of information obtained in the framework of exchange under this Standard. The author summarises the developments of international and domestic scholars on understanding of TP essence, its role in ensuring the effectiveness of the state tax policy and enterprise management.

The transfer pricing system was introduced in Ukraine in 2013. Since then, the transfer pricing rules have been constantly revised and improved. Based on the results of the analysis of these rules, the author identifies areas for improving the methodology of their application and develops proposals for improving the TP rules in Ukraine: inclusion of business transactions with related parties that are tax residents of Ukraine in the list of controlled transactions; revision of the value criteria for controlled transactions by

applying the arm's length principle for business transactions of taxpayers whose annual income exceeds UAH 40 million; submission of simplified reporting on controlled transactions (for companies with annual revenues between UAH 40 and 150 million) and simplified TP documentation (for controlled transactions of up to UAH 15 million); application of a new Annex to the CPT Declaration («Annex CT») in the form of simplified reporting on controlled transactions, which will contain a shortened list of information; implementation of the developed recommendations will help to limit the use of tax evasion schemes and broaden the tax base, reduce the costs of companies for the preparation of TP documentation and reporting, and apply a rational approach to the requirements for its submission. The proposed amendments are in line with the principles of the OECD Guidelines and EU practices.

Many scientists unanimously argue that today transfer pricing is one of the main tax risks of an enterprise, and therefore, effective management of transfer pricing of an enterprise is critical. The results of the analysis of the scientific works show that transfer pricing management of an enterprise is a complex multilevel process involving various divisions of an enterprise. It is found that when an enterprise is a member of a Multinational Enterprise (MNE) Group, it is necessary to plan controlled transactions, develop approaches to reporting and transfer pricing risk management at the Group level. To build an integral approach to the establishment of an accounting framework for the transfer pricing management, a matrix of the transfer pricing management of the MNE Group and the enterprise has been developed.

Accounting and analytical support plays an important role in the management of transfer pricing of a trade enterprise. The author has developed a methodology for the accounting of controlled transactions, which provides for the introduction of additional subaccounts and analytical sections to them, which will allow for a comprehensive analysis of all business transactions of the enterprise in terms of compliance with the criteria for controlled transactions and identification of controlled transactions to a certain volume. To ensure the completeness of information on controlled transactions, unification and automation of processing, a system of reference dictionaries has been developed as the basis for organising the enterprise's accounting system. The methodology for determining

the status of a non-resident counterparty has been suggested aiming at strengthening of an accounting framework for controlled transactions at the stage of their planning, as well as a methodology for identifying controlled transactions at the enterprise has been developed

The work suggests that the accounting policy of a trade enterprise should include a separate section on the TP policy and defines a list of necessary provisions that it should contain.

To improve the TP documentation methodology, an appropriate approach to assessing the functions, risks and assets involved in controlled transactions, as well as algorithms for finding comparable persons and allocating financial reporting indicators, have been developed.

Improvement of existing and development of new methodological approaches to the preparation of three-tier transfer pricing reporting is one of the features of the research. The author proposes to apply a six-stage model for preparing transfer pricing reporting at a trade enterprise, and develops internal reports «Transactions with non-residents» and «Report on the activities of the MNE Group for the financial year for the TP purposes». This will allow for an integrated approach to the preparation of transfer pricing reporting at the enterprise and the Multinational Group of Companies levels, as well as for the identification, systematisation and qualitative analysis of controlled transactions. The proposed references information system of the enterprise will allow to automate the preparation of transfer pricing reports. Recommendations have been developed to harmonise the indicators of the three-tier transfer pricing reporting of the Multinational Group of Companies, which will ensure its quality preparation. To increase the efficiency of automatic exchange of tax information and improve information content of the Country-by-Country Report, its form has been upgraded.

The author has examined that the effectiveness of regulation of TP directly depends on the properly structured tax control over TP, and the effectiveness of enterprise TP management (including development of transfer policy, organisation of accounting for controlled transactions and preparation of TP reporting) is measured during tax control activities. To improve the risk-based TP control, the author has developed proposals that include the TP risk assessment algorithm and the system of indicators for calculating risk

criteria and making a TP risk matrix for taxpayer's risk assessment. Modern tax administration involves the application of progressive practices aimed at increasing the level of voluntary compliance with tax legislation (tax compliance), the author proposes a number of measures that will help to increase the level of tax compliance with TP in Ukraine. Based on the results of the study, the author formulates recommendations for preparing an enterprise for a TP tax audit and proposals for a strategy for supporting a TP tax audit.

The main scientific results of the thesis have been implemented in the practical activity of the *Ministry of Finance of Ukraine* (certificate No. 44020-11-10/26449 dated September 28, 2023), *EU Public Finance Management Support Programme for Ukraine (EU4PFM)* (certificate №22-10/2021 dated October 22, 2021), the studied trade enterprises and companies providing consulting services in the field of taxation: *LLC «EPITSENTR K»* (certificate No. 723/16 dated 22 August, 2022); *JSC «Arzinger»* (certificate No. 09/21 dated 22 September, 2022); *LLC «GRANT THORNTON»*; *LLC «CRATIYA»* (certificate No. 09/2 dated 15 September, 2022); *LLC PBP «Progress»* (certificate No. 5/24 dated 01 June, 2022).

The provisions of the thesis were used in the educational process at State University of Trade and Economics to prepare the lecture «Methodological principles of tax consulting of foreign economic activity» in the course «Tax consulting».

*Keywords:* accounting, taxation, transfer pricing, controlled transactions, trade enterprise, automatic exchange of tax information, CbC Standard, accounting framework for the identification of controlled transactions, a model for preparing three-tier transfer pricing reporting, a transfer pricing management matrix for the enterprise and the International Group of Companies.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **У наукових фахових виданнях України:**

1. Фоміна О.В., Музичук М. І. Сучасні Аспекти Міжнародного Регулювання Трансфертного Ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського університету.*

Серія. Економіка. 2019. Вип. 1 (53). С. 246–251. [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1\(53\).246-251](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1(53).246-251)

2. Музичук М. І., Фоміна О. В. СбС-звітність в податковому адмініструванні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право» з економічних та юридичних наук.* 2021. № 3 (116). С.64–76. [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021\(116\)06](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021(116)06)
3. Музичук М. І. Трансформація міжнародної системи оподаткування: вплив на трансфертне ціноутворення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту.* 2021. 4 (84). С.81–95. <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-4.84.06>
4. Музичук М. І. Облік контрольованих операцій. *SCIENTIA-FRUCTUOSA (ВІСНИК Київського національного торговельно-економічного університету),* 2022. № 3(143). С.126–136. [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)10](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)10)
5. Музичук М. І. Методи оцінки ризиків трансфертного ціноутворення. *Бізнес Інформ.* 2023. №8. С.254–263. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-8-254-263>

**У наукових фахових виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

6. Muzychuk M. I., Fomina O. V. Functions, Assets and Risk Analysis in the Preparation of Transfer Pricing Documentation. *Universal Journal of Accounting and Finance.* 2021.Vol. 9. No. 5. P. 935-945. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090505>

**Монографії:**

7. Fomina O., Sopko V., Zadniproviskyi O., Kiyashko O., Muzychuk M, Hryhorenko O. et al. *Assessment in accounting: concept and tools. monograph.* Tallin: Scientific Route, 2018.
8. Raistenskis E., Muzychuk M., Zahars V. The challenges and opportunities in law Ukrainian Case under the Conditions of War. <https://doi.org/10.12797/9788381388887.04> (Exchange of Tax Information in the Post War Period in Ukraine, 321-437). Księgarnia akademicka publishing. Kraków, 2023.

**В інших виданнях:**

9. Фоміна О.В., Музичук М. І. Міжнародне регулювання контрольованих операцій / Тези доп. Міжнар. наук. конф. «New Scientific Achievement» ( 2 березня, 2019). Берлін, 2019. С.13-19.

10. Музичук М. І., Фоміна О.В. Topical issues of transfer pricing reporting/Тези доп. міжнар. наук. конф. «We create science», Лоренс, США (9 березня 2019). Р. 44-46.
11. Музичук М. І. Облік у запобіганні та вирішенні спорів з трансфертного ціноутворення / Тези доп. XVIII Всеукр. наук. конф. «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (22 березня 2020). Київ, 2020. С.104-107.
12. Музичук М. І., Фоміна О.В. Особливості правил трансфертного ціноутворення для сировинних товарів/Тези доп. II Міжнар. наук. конф. «Глобалізаційні виклики розвитку національних економік» (19–20 жовтня 2021). Київ, 2021. С. 239-243 <https://knute.edu.ua/blog/read/?pid=16291>
13. Музичук М. І. Застосування принципу превалювання сутності над формою у трансфертному ціноутворенні/Тези доп. міжнар. наук. конф. «Соціально-компетентне управління корпораціями в умовах поведінкової економіки» (24–25 листопада 2021), м. Луцьк (Україна), м. Подгайська (Словацька Республіка). Podhájska, 2021. С. 41-42.
14. Музичук М. І. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення в Україні/ Тези доп. X Міжнар. наук. конф. «Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України» (06–07 жовтня 2022). Ч. 2. Вінниця, 2022. С.168-182 <http://www.vtei.com.ua/index.php/ua/theme/custom-pages/nauky-ta-mizhnarodnykh-zv-iazkiv/materialy-naukovykh-konferentsii-vebinariv>

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	13
ВСТУП.....	14
РОЗДІЛ 1 .....	24
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	24
1.1. Історія розвитку трансфертного ціноутворення .....	24
1.2. Міжнародне регулювання контрольованих операцій .....	34
1.3. Виникнення та становлення трансфертного ціноутворення в Україні .....	77
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1 .....	117
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 1.....	119
РОЗДІЛ 2 .....	148
ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ .....	148
2.1. Організація обліку контрольованих операцій на підприємствах торгівлі....	148
2.2. Документація з трансфертного ціноутворення .....	166
2.3. Звітність з трансфертного ціноутворення .....	192
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2 .....	214
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 2.....	216
РОЗДІЛ 3 .....	232
ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ .....	232
3.1. Форми податкового контролю трансфертного ціноутворення.....	232
3.2. Податкові перевірки трансфертного ціноутворення.....	247
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3 .....	260
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 3.....	261
ВИСНОВКИ.....	270
ДОДАТКИ.....	275

---



## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

<b>ДПС</b>	Державна податкова служба
<b>ГО</b>	Господарська операція
<b>ГСБ</b>	Група Світового Банку
<b>ЄС</b>	Європейський Союз
<b>ЗФР</b>	Звіт про фінансові результати
<b>КМУ</b>	Кабінет Міністрів України
<b>КО</b>	Контрольована операція
<b>МСБО</b>	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку
<b>МСФЗ</b>	Міжнародний стандарт фінансової звітності
<b>МВФ</b>	Міжнародний валютний фонд
<b>НБУ</b>	Національний банк України
<b>НП(С)БО</b>	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
<b>ПнП</b>	Податок на прибуток підприємств
<b>ПП</b>	Постійне представництво
<b>ОЕСР</b>	Організація економічного співробітництва та розвитку
<b>ОПФ</b>	Організаційно-правова форма
<b>ООН</b>	Організація Об'єднаних Націй
<b>ПКУ</b>	Податковий кодекс України
<b>ССО</b>	Спрощена система оподаткування
<b>ТЦ</b>	Трансфертне ціноутворення

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Для боротьби з ухиленням від оподаткування бізнесу, що глобально здійснює підприємницьку діяльність, національні уряди незалежних держав об'єднують свої зусилля, розробляють уніфіковані податкові правила та поглиблюють співпрацю. Вагому увагу міжнародні ініціативи (План BEPS, BEPS 2.0) приділяють питанням регулювання трансфертного ціноутворення (ТЦ). У країнах-членах ЄС застосовують Спільні правила регулювання ТЦ. Україні необхідно імплементувати ці правила у вітчизняне податкове законодавство, а також побудувати систему автоматичного обміну податковою інформацією, адміністративну співпрацю з податковими органами країн ЄС для набуття членства в ЄС.

Правила ТЦ є важливими на макроекономічному рівні – для вироблення ефективної податкової політики, захисту бази оподаткування, конкурентоспроможності національної податкової системи та дотримання зобов'язань за міжнародними договорами. Крім розроблення нормативної бази, велике значення має практика її застосування, адміністрування та контролю податковими органами, що впливає як на результативність запроваджених правил, так і на інвестиційну привабливість країни.

За порушення правил ТЦ держави застосовують значні санкції. Часто щодо цих питань виникають податкові спори із залученням податкових органів декількох держав, що може стати причиною додаткових донарахувань податків, сплати штрафів та юридичних питань, суми яких будуть матеріальними. Тому підприємствам необхідно вживати заходи для мінімізації податкових ризиків з ТЦ. Побудова ефективної системи управління ТЦ є важливою для підприємства, адже розроблення комплексної політики з ТЦ підприємства, впроваджене якісне облікове забезпечення та належно побудовані процеси під час заходів податкового контролю забезпечують системний та достовірний облік контрольованих операцій, якісну підготовку документації та звітності з трансфертного ціноутворення та мінімізують податкові ризики з ТЦ.

Згідно з даними, опублікованими Державною податковою службою України (ДПС) у 2022 р., за результатами 2021 звітного року 2 318 підприємств подали звіти про контрольовані операції, сума яких 3,6 трлн грн, з них 1 326 заявили про свою участь у МГК. Отже, проблеми обліку та оподаткування контрольованих операцій є актуальними для значної кількості вітчизняних підприємств.

Питанням історії розвитку ТЦ, особливостей їх правил, необхідності перегляду, підготовки документації та звітності з ТЦ, здійснення податкового контролю та особливостей податкових спорів присвячені численні праці закордонних та вітчизняних науковців. Сучасну проблематику ТЦ досліджували іноземні вчені Й. Бекер, К. Фьюс, П. Раймондос, С. Удомполь, Г.Д. Майлз, М. Новіковас, Х. Роджерс, Л. Оутс, К. Брихта, Р. Мерфі, М. Хенлон, М.Р. Мартін, К. Шпенгель, Е. Машірі, К.А. Клаусінг та П. Джоші. Вагомий внесок у розвиток вітчизняної наукової думки з питань ТЦ зробили науковці І.В. Карпенко, І.М. Сиволап, А.П. Шаповалова, О.П. Кузьменко, А.М. Котенко, М.О. Мішин, Г.Б. Назарова, М.В. Васильєв, С.С. Брехов, В.В. Кругляк, Є.А. Курілов, Д.М. Серебрянський, С.Я. Король та Р.В. Мельниченко.

Результати аналізу нормативно-правового забезпечення, наукових публікацій, видань практичного характеру з питань правил регулювання ТЦ, організації та методики обліку контрольованих операцій, складання звітності та податкового контролю з ТЦ, а також дослідження практичних особливостей функціонування системи ТЦ на підприємстві свідчать про багатоаспектність напрямів їх дослідження, необхідність вирішення проблемних питань та вдосконалення існуючих методик.

Вітчизняні правила ТЦ регулярно оновлюються з метою їх наближення до положень Плану BEPS, проте потребують перегляду для забезпечення справедливого підходу, розширення бази оподаткування та зменшення адміністративного навантаження для бізнесу. В рамках євроінтеграційних процесів в Україні найближчими роками необхідно імплементувати положення Директив ЄС стосовно регулювання ТЦ. Існуючі наукові розробки з питань облікового забезпечення контрольованих операцій потребують удосконалення для застосування цілісного підходу до обліку контрольованих операцій та його автоматизації, розроблення методичних підходів до підготовки трирівневої звітності з ТЦ. Існуюча система податкового контролю може бути вдосконалена, базуючись на міжнародній практиці щодо стандартизації процедур та запровадження заходів для підвищення добровільного податкового комплайнсу з ТЦ. З метою управління ризиками підприємства з ТЦ необхідно розробити рекомендації для взаємодії з податковими органами під час заходів податкового контролю.

**Зв'язок роботи з науковими програмами і планами.** Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного торговельно-економічного університету: «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (номер державної реєстрації 0117U000056) – проаналізовано сучасний стан регулювання розрахунків за контрольованими операціями, досліджено критерії контрольованих операцій та запропоновано алгоритм їх визначення; «Облік та оподаткування в торгівлі» (номер державної реєстрації 0118U000052) – досліджено основні напрямки міжнародного регулювання контрольованих господарських операцій, проаналізовано міжнародні нормативні акти, що регулюють ТЦ, досліджено стан впровадження в Україні міжнародних ініціатив з ТЦ та динаміку декларування контрольованих операцій за 2013–2019 рр., проаналізовано процедури автоматичного обміну податковою інформацією та стан його впровадження в Україні, розроблено пропозиції щодо використання даних, отриманих у рамках автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СвС податковими адміністраціями, досліджено умови й порядок подання трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розроблення практичних рекомендацій з вдосконалення вітчизняних правил регулювання трансфертного ціноутворення та теоретичних і методологічних засад обліку та оподаткування контрольованих операцій підприємств торгівлі.

Для досягнення поставленої мети сформульовано теоретичні та практичні завдання, які обумовили логічну структуру дослідження:

- ідентифікувати основні компоненти теоретичної бази та чинники розвитку інституту трансфертного ціноутворення;
- дослідити тенденції еволюції сучасних правил трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та цифровізації світової економіки та в контексті євроінтеграційних процесів в Україні;
- надати критичну оцінку вітчизняного законодавства з трансфертного ціноутворення як нормативно-правової бази обліку контрольованих операцій та розробити рекомендації з його вдосконалення;
- розробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення методичного забезпечення обліку контрольованих операцій підприємств торгівлі;

- удосконалити існуючі методичні підходи до складання документації з трансфертного ціноутворення;
- удосконалити існуючі та розробити нові методичні підходи до формування трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення;
- дослідити методичні підходи до податкового контролю з трансфертного ціноутворення та запропонувати їх вдосконалення шляхом уніфікації процедур, застосування ризик-орієнтованого підходу та запровадження системи заходів, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати систему податкових перевірок з трансфертного ціноутворення та запропонувати шляхи удосконалення підходів до їх супроводу на підприємствах торгівлі як складової внутрішнього контролю трансфертного ціноутворення.

**Об'єктом дослідження** є правила трансфертного ціноутворення, контрольовані операції, їх відображення в обліку підприємств торгівлі та оподаткування.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методологічних, організаційних та практичних засад обліку, звітності та оподаткування контрольованих операцій у системі управління трансфертним ціноутворенням підприємств торгівлі.

**Робоча гіпотеза** ґрунтується на припущенні, що вдосконалення обліку контрольованих операцій підвищить ефективність управління трансфертного ціноутворення підприємств торгівлі та зменшить їх податкові ризики.

**Методи дослідження.** При вирішенні визначених завдань дисертаційної роботи використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: історичний – для опису розвитку виникнення інституту трансфертного ціноутворення та його впровадження в Україні; інформаційно-логічний – при розкритті сутності понять та систематизації наукових поглядів із розглянутої проблематики; порівняльного аналізу та синтезу – для дослідження сучасних правил регулювання трансфертного ціноутворення; статистично-економічний і графічний – для відображення динаміки декларування контрольованих операцій, платежів донарахованих унаслідок перевірок трансфертного ціноутворення та самостійного коригування платниками податків при поданні звітності з трансфертного ціноутворення; індукції та дедукції – для визначення проблемних аспектів обліку контрольованих операцій; моделювання – для розроблення моделі підготовки звітності з трансфертного ціноутворення на підприємстві; абстрактно-логічний – для

здійснення теоретичних узагальнень та формулювання пропозицій з вдосконалення облікового забезпечення контрольованих операцій; узагальнення – для формування висновків.

**Теоретичною основою дослідження** стали наукові джерела (монографії, статті, тези і доповіді вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали наукових і науково-практичних конференцій), законодавчі та нормативні документи з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та оподаткування податком на прибуток (Настанови ОЕСР, План BEPS, законодавство ЄС, акти ООН, закони України, постанови Кабінету Міністрів України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, нормативно-правові акти Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України), проекти законів України, статистичні джерела, інтернет-ресурси, фінансова і податкова звітність, а також документація з трансфертного ціноутворення, документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку підприємств, діяльність яких досліджувалась, та особисті доробки автора.

**Передбачувана наукова новизна** одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних та методичних положень, розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, обліку контрольованих операцій підприємств торгівлі, підготовки трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення та зміцнення податкового контролю з трансфертного ціноутворення.

Найбільш суттєвими науковими результатами, що характеризують новизну дослідження, є:

*уперше запропоновано:*

- теоретико-методичний підхід до облікового забезпечення ідентифікації контрольованих операцій на підприємстві торгівлі на основі впровадження розробленого алгоритму визначення статусу контрагента-нерезидента в умовах мінливого зовнішнього середовища, що сприятиме підвищенню рівня добровільного дотримання правил трансфертного ціноутворення та прозорості вітчизняної системи оподаткування.

*удосконалено:*

- організаційні засади обліку контрольованих операцій на основі вдосконалення облікової політики підприємства в частині процедур і правил

відображення контрольованих операцій як передумови дотримання єдиних вимог до методичного забезпечення облікового забезпечення управління трансфертним ціноутворенням на підприємствах Міжнародної Групи Компаній;

- методичні підходи до облікового забезпечення управління трансфертним ціноутворенням Міжнародної Групи Компаній та підприємства, що, на відміну від існуючих, побудовані з урахуванням розробленої двовимірної матриці взаємозв'язку елементів (функцій, політик, договорів, бізнес-процесів, інформаційних технологій, облікових процедур, оцінки рентабельності, коригувальних заходів, документального оформлення, звітування з ТЦ, оцінки ризиків) та етапів управління ТЦ (стратегічного і поточного, планування, супроводу, моніторингу та звітності), що надасть можливість своєчасно виявляти та приймати адекватні й обґрунтовані рішення для управління податковими ризиками підприємства;

- методичні підходи до складання документації у сфері трансферного ціноутворення, що на відміну від існуючих передбачає проведення функціонального аналізу для цілей ТЦ у частині оцінки інтенсивності функцій, виявлення ризиків, використання активів кожною стороною контрольованої операції відповідно до Практичних настанов ООН з трансфертного ціноутворення, застосування алгоритмів пошуку зіставних осіб і розподілу показників фінансової звітності, що дасть змогу підвищити якість інформаційного забезпечення звітності з трансфертного ціноутворення, достовірність визначення бази оподаткування та знизити податкові ризики підприємства;

- методичні підходи до формування трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення на підприємстві торгівлі відповідно до розробленої моделі підготовки ТЦ звітності на підприємстві, що складається з шести етапів (ідентифікації КО, складання документації з ТЦ, відображення коригування з трансферного ціноутворення у звітності з ПнП, формування Звіту про контрольовані операції та підготовки Повідомлення про участь у Міжнародній Групі Компаній, мастер-файлу і Звіту в розрізі країн. основою для яких є дані запропонованих довідників для інформаційної системи підприємства. Зазначене забезпечить повноту декларування контрольованих операцій, автоматизацію формування звітності з трансфертного ціноутворення, підвищить її достовірність та якість;

- організаційні засади внутрішнього контролю з трансфертного ціноутворення підприємства, що передбачають застосування моделі підготовки підприємства до податкової перевірки з питань трансфертного ціноутворення, яка складається з послідовних, взаємопов'язаних етапів, та підходами до побудови стратегії супроводу цієї перевірки. Запропоновані рекомендації нададуть можливість підприємству підвищити ефективність управління ТЦ;

- методичні підходи до податкового контролю, які, на відміну від існуючих, передбачають порівняння показників рентабельності платників податків із середніми показниками по галузі, що дасть змогу побудувати матрицю ризиків з трансфертного ціноутворення відповідно до підходів, зазначених у посібнику Єврокомісії «Управління ризиками комплайнсу», та провести їх скориговану оцінку. Це сприятиме підвищенню ефективності заходів податкового контролю з трансфертного ціноутворення.

*набуло подальшого розвитку:*

- періодизація та систематизація факторів еволюції трансфертного ціноутворення, які, на відміну від існуючих, враховують процеси глобалізації та цифровізації світової економіки, дають змогу охарактеризувати сучасний період розвитку ТЦ як такий, де головну роль відіграє міжнародна співпраця та координація зусиль урядів держав як на світовому рівні, так і на рівні ЄС, що дало змогу обґрунтувати та визначити основні напрямки гармонізації вітчизняних правил трансфертного ціноутворення, його податкового адміністрування та контролю з податковим законодавством ЄС, розробити практичні рекомендації з використання інформації, отриманої у рамках обміну за Стандартом СбС;

- визначення економічної природи інституту трансфертного ціноутворення в Україні, що дало змогу сформулювати пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного податкового законодавства з питань трансфертного ціноутворення, які, на відміну від діючих, передбачають поширення правил трансфертного ціноутворення на операції з пов'язаними особами-резидентами України, перегляд вартісних критеріїв контрольованих операцій, запровадження спрощеної документації і звітності з трансфертного ціноутворення та концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю. Імплементация зазначених пропозицій дасть змогу розширити податкову базу, забезпечити принцип справедливості та рівності оподаткування



контрольованих операцій, наблизити національні правила з трансфертного ціноутворення до нормативної бази ОЕСР та ЄС;

- методичний підхід до облікового відображення контрольованих операцій підприємств торгівлі, який, на відміну від існуючого, передбачає впровадження додаткових рахунків для їх синтетичного та аналітичного обліку, застосування додаткових класифікаторів-словників для організації облікових даних, що дозволить не тільки систематизувати та узагальнити дані, а й спростити контроль за дотриманням правил трансфертного ціноутворення, отримати повну та достовірну інформацію про вид та вартісне вираження операцій, що можуть бути класифіковані як контрольовані, та здійснити їх ідентифікацію;

- методичні підходи до формування Звіту в розрізі країн, які, на відміну від відомих, висувають додаткові вимоги до деталізації інформації за підприємствами Міжнародної Групи Компаній, що розширить інформаційне забезпечення та підвищить ефективність податкового контролю на рівні держави і прийняття рішень для управління трансфертним ціноутворенням на рівні Міжнародної Групи Компаній.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробленні пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення вітчизняних правил трансфертного ціноутворення і методичних підходів до обліку контрольованих операцій та підготовки звітності з трансфертного ціноутворення підприємств торгівлі, зокрема:

- пропозицій з вдосконалення вітчизняних правил трансфертного ціноутворення (в частині запровадження спрощеної документації з трансфертного ціноутворення та спрощеної звітності для певної категорії контрольованих операцій, перегляду вартісних контрольованих операцій, поширення правил трансфертного ціноутворення на операції з пов'язаними особами-резидентами України, запровадження концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю), що можуть бути використані під час підготовки методичних рекомендацій та проектів нормативно-правових актів Міністерства фінансів України (Міністерство фінансів України, довідка № 44020-11-10/26449 від 28.09.2023);

- впровадження системи заходів, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з трансфертного ціноутворення та вдосконалення податкового контролю з трансфертного ціноутворення, включаючи розроблення методики виявлення ризиків

з ТЦ (Програма Європейського Союзу з підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM), довідка № 22-10/2021 від 22.10.2021);

– пропозицій щодо вдосконалення елементів облікової політики стосовно відображення контрольованих операцій та методичний підхід до відображення контрольованих операцій у системі бухгалтерського обліку (впровадження додаткових рахунків для обліку контрольованих операцій та аналітичних розрізів до них) (ТОВ «ЕПЦЕНТР К», довідка № 723/16 від 22.08.2022);

– системи Класифікаторів-довідників облікової системи підприємства, методики дослідження статусу нерезидента-контрагента для цілей трансфертного ціноутворення; алгоритм підготовки документації з трансфертного ціноутворення, алгоритм пошуку зіставних осіб при проведенні аналізу з трансфертного ціноутворення (АО «Арцінгер», довідка № 09/21 від 22 вересня 2022 р.);

– практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики формування Звіту про контрольовані операції та трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення (Звіту в розрізі країн, Повідомлення про учасника Міжнародної Групи Компаній та мастер-файлу) (ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН»);

– пропозицій щодо застосування методики ідентифікації контрольованих операцій підприємства, методики відображення самостійного коригування у звітності про контрольовані операції та матриці процесу управління трансфертного ціноутворення Міжнародної Групи Компаній та підприємства, в якій систематизовано основні елементи для п'яти етапів управління: стратегічного, планування, супроводу, моніторингу та звітності (ТОВ «КРАТІЯ» (довідка №09/2 від 15.09.2022);

– методики ідентифікації контрольованих операцій підприємства та методики відображення самостійного коригування у звітності про контрольовані операції (ТОВ ПБП «Прогрес», довідка № 5/24 від 01.06.2022);

– пропозицій, наведених у цій роботі, що виконана для здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії на тему «Облік та оподаткування контрольованих операцій у трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі», які використано в освітньому процесі Державного торговельно-економічного університету (ДТЕУ) для підготовки у співавторстві лекції «Методичні засади податкового консалтингу зовнішньоекономічної діяльності» з освітньої дисципліни «Податковий консалтинг».

**Апробація результатів дослідження.** Результати проведеного дослідження обговорено на 6 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: Міжнародній науковій конференції «New Scientific Achievement» (2 березня 2019 р., Берлін, Німеччина); Міжнародній науковій конференції «We create science» (9 березня 2019 р., США); VII Всеукраїнській науковій конференції «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (22 березня 2020 р., м. Київ, Україна); II Міжнародній науково-практичній конференції «Глобалізаційні виклики розвитку національних економік» (19–20 жовтня 2021 р., м. Київ, Україна); Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-компетентне управління корпораціями в умовах поведінкової економіки» (24–25 листопада 2021 р., м. Луцьк, Україна, м. Подгайська (Словацька Республіка); X Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України» (06–07 жовтня 2022 р., м. Вінниця, Україна).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 14 наукових праць, з них: 2 – колективні монографії (Литва, Естонія), 5 – у наукових фахових виданнях України, 1 – у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, які внесено до міжнародної наукометричної бази (Scopus); 6 – у збірниках міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається з анотації, переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи розміщено на 203 сторінках. Дисертація містить 27 таблиць, 32 рисунки, 39 додатків. Список використаних джерел налічує 453 найменувань на 54 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

#### 1.1. Історія розвитку трансфертного ціноутворення

У сучасних наукових дослідженнях відзначається, що найбільшою проблемою, яка виникає в міжнародній податковій системі, є оподаткування трансфертних цін між пов'язаними групами корпорацій [1; 2]. Учені вважають, що основною причиною спорів між урядами та транснаціональними компаніями (ТНК) є пропорції розподілу доходу між юрисдикціями, в яких працюють ТНК, адже перерозподіл доходів відбувається через механізм трансфертних (внутрішніх) цін [3].

Науковці виділяють два основних завдання трансфертного ціноутворення операцій – ефективне використання ресурсів при децентралізованому прийнятті рішень у ТНК та розподіл прибутків для податкових цілей [4].

У наукових працях з бухгалтерського обліку трансфертне ціноутворення розглядають за трьома основними напрямками наукових досліджень: управлінський облік; правила міжнародного трансфертного ціноутворення з метою протидії виведення прибутків від оподаткування; побудова ефективної системи управління трансфертного ціноутворення у ТНК.

Литовським ученим М. Новіковасом виділено окрему сферу дослідження оподаткування трансфертного ціноутворення, основними складовими якої є дотримання податкового законодавства (податковий комплайнс з трансфертного ціноутворення), податковий контроль та мінімізація оподаткування [5].

У фаховій літературі з управлінського обліку ТЦ розглянуто як інструмент вимірювання вартості при здійсненні операцій між підрозділами підприємства, а також оцінки ефективності організації. Трансфертне ціноутворення відіграє важливу роль в управлінській інформації та системах контролю оцінка проміжної продукції та послуг впливає на рівень внутрішньофірмової торгівлі [6]. На думку В.М. Абдалли, внутрішніми цілями системи ТЦ підприємства є, зокрема, оцінка діяльності дочірніх компаній та їх керівників, їх мотивація, цілі та конкурентність [7].

Колонізація прискорила виникнення великих компаній внаслідок торгівлі колоній з правлячими країнами. Саме протягом XVII ст. створювалися первинні

прототипи сучасних міжнародних корпорацій, першою з яких вважається British East India Company, заснована у 1660 р.

Унаслідок технічної революції протягом початку ХХ ст. дедалі більше компаній розширили виробничу діяльність за межами своїх країн. Це привело до зростання виробництва, особливо після Другої світової війни, оскільки розвинені країни вкладали значні інвестиції у відбудову своїх економік. Цей період учені вважають поворотним пунктом, коли мультинаціональні компанії утвердилися як рушійна сила глобального виробництва та торгівлі, що спричинило розширення міжнародної діяльності компаній з використанням переваг дешевших трудових ресурсів та зростання попиту у країнах, що розвиваються [2].

На розвиток міжнародних компаній суттєво впливає також прогрес у телекомунікаційній та інформаційній сферах.

За останніми даними ОЕСР, у світі станом на 2008 р. налічувалося 82 тис. нефінансових корпорацій, а за даними 2014 р., 230 тис. їх іноземних філіалів (рис. 1.1). Однак ці дані є неповними, оскільки статистика охоплює не всі країни. Отже, міжнародні корпорації відіграють ключову роль у глобальній економіці.

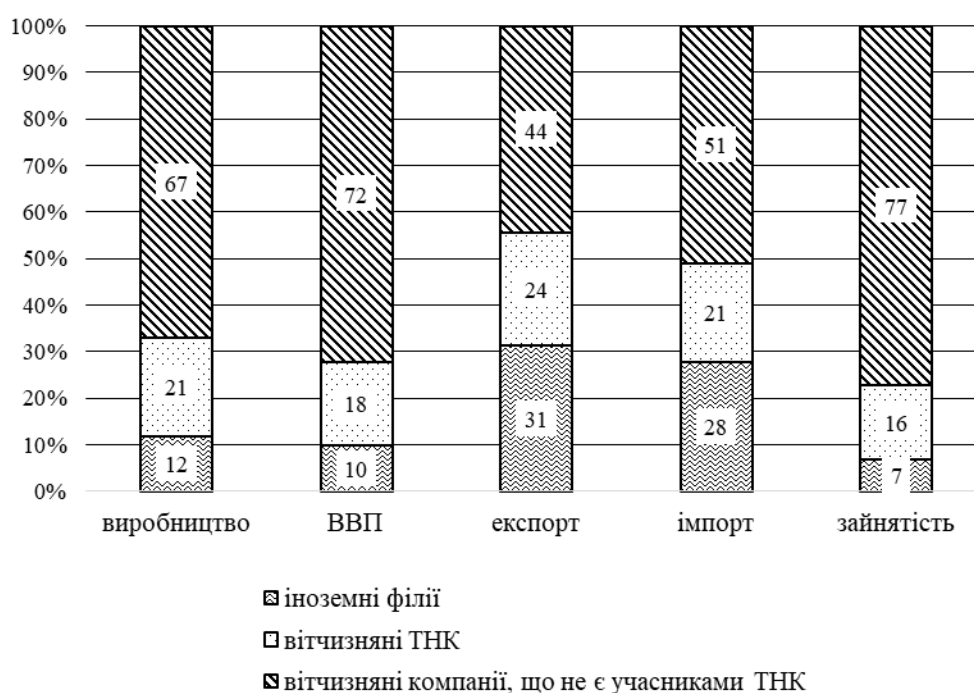


Рис. 1.1. Вплив транснаціональних корпорацій на світову економіку, 2014 р.

Джерело: [8].

На думку українського науковця А.В. Гречка, трансфертне ціноутворення поєднує дві економічні категорії «ціна» і «трансферт» [9]. Мультинаціональні компанії можуть встановити ціну для міжфірмової торгівлі, тобто трансфертну ціну. Трансфертною ціною є встановлення цін в операціях з продажу товарів та послуг між двома частинами організації [10]. Трансфертну ціну в економіці підприємств визначено як суму коштів, що сплачує один сегмент організації за товар чи послугу, що постачається іншим сегментом цієї самої організації [11].

Економічна природа встановлення трансфертних цін потребує оцінки результатів діяльності групи контрольованих підприємств. Встановлюючи ціни за товари та послуги, що передаються всередині групи, менеджмент групи підприємств має можливість прийняти найкраще можливе рішення щодо того купувати чи продавати товари і послуги всередині групи чи поза нею [1].

Трансфертні ціни є ефективним інструментом для досягнення таких цілей, як максимізація прибутку, управління грошовими потоками, реалізація маркетингової стратегії, координація виробництва та мотивація працівників [12].

На думку С.С. Борковського, ТЦ – це стратегія ціноутворення на продукцію, напівфабрикати або компоненти, передані між пов'язаними сторонами або підрозділами з метою перевірки відповідності меті ідеальної продуктивності на основі максимального прибутку та мінімального податку [13].

Ще на початку ХХ ст. трансфертне ціноутворення стало предметом наукових досліджень: в 1908 р. одну з перших праць на цю тему опублікував Е. Шмаленбах [14]. Менеджмент через рішення, орієнтоване на трансфертну ціну, стало не лише девізом Шмаленбаха для дискусії, але й фундаментальною основою для сучасної теорії трансфертних цін [15]. Теорія Шмаленбаха щодо менеджменту, орієнтована на рішення, сформульована в 1948 р., сьогодні стала основою сучасної політики бізнесу. Вагомим внеском для розвитку вчення про ціноутворення є теорія про максимізації прибутку мультинаціональної компанії шляхом переміщення доходів до юрисдикцій з низькими податковими ставками німецького вченого Т. Хорста, який дослідив стратегію максимізації прибутку міжнародної компанії-монополіста,

що продає одночасно на двох ринках із застосуванням трансфертного ціноутворення, і вплив розміру податків та зборів на рішення компанії [16].

Протягом XX–XXI ст. поняття трансфертного ціноутворення та підходи до його висвітлення неодноразово ставали предметом дослідження зарубіжних науковців (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Визначення поняття «трансфертне ціноутворення»

Наукова школа	Визначення трансфертної ціни	Рік
Дж. Хіршляйфер	Трансфертні ціна є правильною коли вона сформована в умовах конкурентного ринку, якщо ринку не існує чи на ньому немає вільних умов конкуренції, пральною ціною для трасферту товарів буде застосування маржинальних витрат	1956
Т. Хорст	Трансфертне ціноутворення – елемент міжнародної торгівлі, що базується на теорії ціни і ринкових параметрах конкуренції і монополізації	1971
Ш. Крішна	Трансфертне ціноутворення – це інструмент трансферу фінансових ресурсів між підрозділами транснаціональної корпорації шляхом завищення вартості імпортованих товарів (послуг) чи заниження вартості імпорту	1984
Л. Іден	Трансфертне ціноутворення – це встановлення цін на внутрішні (внутрішні) операції з товарами, послугами, нематеріальними активами та потоками капіталу в межах ТНК	2002
Т. Грут, Ф.Селто	Трансфертне ціноутворення як технічний термін стосується ціноутворення ТНК внутрішньої групи операцій, щоб віднести дохід і витрати до кожного компонента	2013

*Джерело:* розроблено автором на основі [16; 17; 19; 20].

Професор Гарварду Дж. Хіршлейф у своїй праці зазначав, що з економічної перспективи мультинаціональні компанії використовують трансфертні ціни з метою допомогти автономним місцям виникнення прибутку прийняти певні рішення, які призведуть до збільшення прибутку [17].

Щодо терміна «мультинаціональна компанія», то у науковій літературі його використовують стосовно «компаній, які здійснюють діяльність із залученням прямого іноземного капіталу і з доданою вартістю у різних країнах та прямо контролюються» [21].

Мультинаціональні компанії заробляють свої прибутки глобально, однак країни оподатковують їх локально, застосовуючи техніку географічного розподілу чи алокації [2]. Основним джерелом суперечок між контролюючими органами та мультинаціональними компаніями (МНК) є пропорції розподілу сукупного доходу між юрисдикціями, на території яких здійснюють свою діяльність МНК. Адже, перерозподіл доходів МНК відбувається з використанням трансфертних (внутрішніх) цін [17]. Маніпулювання цінами визнається одним з найдавніших та найбільш розповсюджених способів ухилення від оподаткування [22].

Учені сходяться на думці, що основною причиною запровадження податкового регулювання операцій трансфертного ціноутворення було саме розширення міжнародної торгівлі, глобалізація економіки. Зростання кількісного й вартісного обсягу зовнішньоекономічних операцій привернуло увагу національних податкових адміністрацій до механізмів формування доходів іноземних фізичних осіб і компаній всередині країни та поза її межами. Оподаткування всіх доходів, отриманих як іноземцями, такі вітчизняними господарюючими суб'єктами з джерел у цій країні, зрозуміле і просте. Проте оподаткування зарубіжних доходів громадян і компаній було ускладненим через низку об'єктивних причин, зокрема, існування надто великих розбіжностей в організації податкових систем у різних країнах. Унаслідок цього національні уряди вперше в історії почали виявляти взаємний інтерес до оподаткування [23].

Проблему зловживання трансфертними цінами чи маніпулювання трансфертним ціноутворенням висвітлювали такі науковці, як: Т. Хорст [16], А. М. Ругман, Л. Іден [24], К. Кіндлбергер [25], Ж.-Т. Бернар і Р. Дж. Вайнер [26]. Концепцію трансфертного ціноутворення та причини використання трансфертних цін мультинаціональними компаніями досліджувала румунська вчена А.-Л. Казаку [27].

Вагомий внесок у дослідження історії розвитку ТЦ зробили вчені Л. Іден [28], П. А. Блей [29], Р.Е. Калбертсон [30], М.С. Дерст [30; 31], С. І. Лангбейн [32]. Серед вітчизняних учених економічну природу ТЦ та етапи становлення інституту ТЦ на міжнародному рівні досліджував А. О. Задоя [33].



Першою країною, де на законодавчому рівні здійснено регулювання питання ТЦ, стала Велика Британія. Британський парламент ухвалив Фінансовий Акт 1915 р., який містив правила ТЦ, основний фокус яких зосереджено у площині концепції контролю, що випливає з тісного зв'язку між двома компаніями [34].

Науковці констатують, що «проблеми пропорційного розподілу прибутку» привертали увагу на вітчизняному рівні федеральної системи США, однак, не на міжнародному рівні [30]. Першим етапом впровадження трансфертного ціноутворення в США було прийняття у 1917 р. податкових змін, що дали змогу розподіляти доходи і витрати між пов'язаними сторонами [28].

У 1921 р. Конгрес США імплементував законодавство, що встановлювало вимоги до міжнародних компаній забезпечувати надання консолідованих бухгалтерських звітів з метою точного розподілу доходів, прибутків, витрат та капіталу між пов'язаним бізнесом [30].

У 1928 р. Конгрес США переглянув податкові норми, передбачивши у статті 482 Закону «Про доходи» право податкових органів США перераховувати прибутки та доходи, що виникли в операціях між компаніями, які є пов'язаними, у разі якщо такий перерозподіл прибутків запобігає ухиленню від сплати податків та з метою визначення реальних податкових зобов'язань сторін [35]. Однак така редакція положення надавала дуже широкі повноваження податковим органам США здійснювати коригування сум прибутків до оподаткування [1].

Принцип «витягнутої руки» уведено в Податковий кодекс Америки у 1935 р. і він передбачав використання цін операцій між платниками податків, що є непов'язаними між собою, для визначення прибутків в операціях між пов'язаними компаніями [28].

На міжнародному рівні принцип «витягнутої руки» вперше сформульовано в статті 6 проекту Конвенції Ліги Націй «Про розподіл прибутків та майна (власності) міжнародних підприємств у 1936 р.» [36].

Науковці відмічають, що у період після закінчення Другої світової війни відбувся занепад колоніальних режимів, що започаткувало економічний розвиток колишніх колоній, зростає інтенсивність іноземних інвестицій, адже воюючі країни

потребували розбудови, а воєнні інновації в комунікаціях, технологіях та логістиці спростили управління багатонаціональним бізнесом на централізованій основі та підвищили швидкість і надійність міжнародних поставок [31]. Отже, відбувся швидкий розвиток мультинаціонального бізнесу і побудова нового економічного порядку. Міжнародні Групи Компаній (МГК) розробили підходи до побудови своїх групових структур з метою ефективного використання своїх ресурсів, розширення та максимізації прибутків.

Використання холдингового структурування Групи, тобто створення окремих дочірніх компаній, зареєстрованих у юрисдикціях їх діяльності, допомагало запобігти стратегічним ризикам Групи, зокрема спільної відповідальності за судовими позовами, накопичення та реінвестування прибутку. Крім того, для групового структурування МГК реєструвала дочірні компанії в низькоподаткових юрисдикціях, що дало змогу виводити прибутки з оподаткування та без обмежень реінвестувати в подальшому [37].

Глобалізація створила необхідні передумови для вільного переміщення ресурсів між кордонами. Підприємства змогли засновувати філії, дочірні та спільні підприємства без будь-яких територіальних обмежень. А отже, глобалізація зумовила нові складнощі для формування політики з трансфертного ціноутворення, оскільки мультинаціональні компанії могли використовувати переваги низьких податкових ставок у різних географічних локаціях [38].

Подальша глобалізація світової економіки, лібералізація податкових правил сприяли зростанню мобільності капіталів, активному застосуванню низькоподаткових юрисдикцій для податкового планування, що стало причиною втрат бюджетів розвинених країн, посилення податкової конкуренції між урядами країн, з одного боку, та виникнення проблеми міжнародного подвійного оподаткування, – з іншого. Вирішення цих проблем є можливим завдяки розвитку міждержавного співробітництва сфері оподаткування [39]. У вітчизняній науці вагомий внесок у дослідження розвитку конвергенції національних податкових систем, тобто поступового зближення основних принципів оподаткування та підходів до формування національної податкової політики, здійснила І. М. Кучерова [40].

На формування політики трансфертного ціноутворення впродовж десятиріччя суттєво впливала Організація економічного співробітництва та розвитку, створена у 1961 р. на базі Європейської організації економічного співробітництва, заснованої для управління за допомогою з боку США та Канади у рамках Плану Маршалла з реконструкції Європи після Другої світової війни. Починаючи з моменту свого створення, ОЕСР ставить за мету посилювати економіку країн-членів, просувати ринкову економіку та представницьку демократію, розвивати вільні ринки, сприяти зростанню як розвинених країн, так і тих, що розвиваються [41].

Важливими напрямками діяльності ОЕСР є питання трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування, в тому числі й уникнення подвійного оподаткування.

У 1963 р. принцип «витягнутої руки» включено до статті 9 Модальної Податкової Конвенції ОЕСР про доходи та капітал (Модальна Податкова Конвенція ОЕСР 1963) [42] (переглянута у 1993 р. [43]). Пізніше в 1980 р. ООН також затверджено принцип «витягнутої руки», який включено до статті 9 Типової Конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються (Типова Конвенція ООН 1980) [44]. Зміст цих статей майже ідентичний до положень чинних редакцій цих Конвенцій [45; 46].

Відповідно, принцип «витягнутої руки» має сьогодні універсальне застосування, оскільки він заклав фундамент великої мережі Двосторонніх Конвенцій про оподаткування прибутку між країнами-членами ОЕСР, між країнами-членами ОЕСР та країнами, що не є членами ОЕСР, а також, правил ТЦ вітчизняного законодавства майже всіх країн світу.

Стаття 9 Модальної Податкової Конвенції ОЕСР про доходи та капітал від 2019 р. (далі Модальна Податкова Конвенція ОЕСР 2019) підтверджує права договірної країни відкоригувати прибуток підприємства, розташованого на її території, яке керується, належить чи контролюється чи опосередковано підприємством іншої договірної країни, якщо умови їхніх відносин відрізняються від умов, які виникли між незалежними підприємствами [46].

Модальна Податкова Конвенція ОЕСР 2019 та Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що

розвиваються, від 2017 р. (далі Типова Конвенція ООН 2017) передбачають застосування терміна «асоційовані підприємства» з метою регулювання господарських відносин між підприємствами, які достатньою мірою близькі, щоб виникла необхідність застосовувати правила трансфертного ціноутворення.

Цей термін виникає за таких умов:

- 1) підприємство Договірної Держави прямо або посередньо бере участь у керівництві, контролі або капіталі підприємства другої Договірної Держави;
- 2) одні й ті ж особи прямо або посередньо беруть участь у керівництві, контролі або капіталі підприємства однієї Договірної Держави і підприємства другої Договірної Держави [42–46].

Регулювання трансфертного ціноутворення у другій половині ХХ ст. розвивалось паралельно у ОЕСР та у США. Урядом США впроваджено самостійні елементи регулювання та контролю за ТЦ. Однак ці системи регулювання взаємно впили, збагачували і доповнювали одна одну.

У 1968 р. положеннями Закону «Про доходи» США, що регулюють трансфертне ціноутворення, внесено зміни, якими передбачено три методи визначення неконтрольованої ціни:

- 1) метод порівняної неконтрольованої ціни, якому повинна надаватися безпосередня перевага, оскільки саме він визначав ціну в операціях між пов'язаними особами за принципом «витягнутої руки»;
- 2) у разі, коли відсутня інформація щодо ринкових цін, положення передбачали оцінити, хто виконує простішу функцію з двох пов'язаних компаній: чи дистриб'ютор/покупець чи виробник/продавець і застосовувати метод ціни перепродажу або «витрати-плюс» відповідно;
- 3) метод ціни перепродажу [47].

Також додатково податкові правила ТЦ того часу передбачали проведення детального функціонального аналізу, однак, вони не відповідали реальним можливостям його виконавців і були причинами численних податкових спорів.

Для практичного застосування концепції щодо оподаткування асоційованих підприємств, закладених у Модальній Податковій Конвенції ОЕСР 1963 р.,

необхідно було розробити стандартизовані підходи, що захищають інтереси національних урядів та дають змогу запобігти подвійному оподаткуванню, адже кількість транснаціональних компаній та операцій між ними різко зростали. З цією метою країни-члени ОЕСР наприкінці 1960-х років визнали необхідність видати Настанови для податкових адміністрацій щодо регулювання практичного застосування правил трансфертного ціноутворення.

У 1979 р. ОЕСР видала вперше Звіт «Трансфертне ціноутворення і транснаціональні компанії» (далі Звіт ОЕСР з ТЦ 1979) [48], що висвітлює проблеми та методи, які виникають при визначенні трансфертної ціни та практик, що можна для цього застосовувати, та містить основні принципи застосування принципу «витягнутої руки» у операціях між пов'язаними особами. Зміст цього Звіту був дуже схожим на правила, встановлені податковим законодавством США.

Положення Звіту ОЕСР з ТЦ 1979 базувалися на таких важливих аспектах:

- мета випуску – захист інтересів національних податкових систем та водночас запобіжні заходи з уникнення подвійного оподаткування підприємств;
- найдостовірніший метод визначення трансфертної ціни – метод порівняної неконтрольованої ціни;
- визначення трансфертної ціни необхідно розпочинати з проведення функціонального аналізу: функцій сторін, відповідальностей та ризиків [48].

Незважаючи на те, що наявні в Звіті ОЕСР з ТЦ 1979 рекомендації не мали юридичної сили, його погодження усіма країнами-членами ОЕСР надало Звіту важливого значення, а для національних податкових адміністрацій стало моральним обов'язком слідувати положенням Звіту при розробленні вітчизняного законодавства [1].

На початку 90-х років ХХ ст. у США впровадили додаткові методи визначення неконтрольованої ціни (метод порівняльного прибутку та розподілу прибутку), що базуються на зіставленні прибутків та штрафи за заниження податкових зобов'язань при застосуванні правил ТЦ [49].

Зміст Звіту ОЕСР 1979 р. у 1995 р. суттєво доповнено та оновлено шляхом затвердження Настанов ОЕСР зі трансфертного ціноутворення для мультинаціональних підприємств і податкових адміністрацій (далі Настанови ОЕСР з ТЦ 1995):

- окрім традиційних методів, включено два додаткових методи, що базуються на прибутку: чистої рентабельності та розподілу прибутку;
- доповнено положення щодо угод про попереднє ціноутворення, підготовки документації з ТЦ та визначення трансфертної ціни у операціях з нематеріальними активами і внутрішньогруповими послугами [50].

Настанови ОЕСР з ТЦ переглянуто у 2010 р. Документ містив оновлення підходів до застосування методів порівняної неконтрольованої ціни та чистого прибутку, а також нові правила ТЦ для ситуацій реструктуризації бізнесу [51].

У країнах Східної Європи інститут трансфертного ціноутворення виник після відновлення незалежності як невід’ємна складова євроінтеграційних процесів та адаптації національного податкового законодавства згідно з європейськими практиками. У Східній Європі правила ТЦ найшвидше запроваджено у країнах Балтії: у Литві – у 2001р. [52], Естонії – у 2006р. та Латвії – у 1996 р. [53], що обумовлено євроінтеграційними процесами цих країн.

## **1.2. Міжнародне регулювання контрольованих операцій**

Трансфертні ціни використовують в угодах між пов’язаними підприємствами, які створено в рамках великих різнопрофільних МГК. Вважається, що у випадку співпраці незалежних підприємств вартість таких угод формується за законами ринку. А у випадку взаємодії пов’язаних компаній традиційно існує припущення, що ціна угоди викривляється для цілей мінімізації податкових зобов’язань групи таких підприємств.

ТЦ розглядають як передбачену законодавством необхідну характеристику господарської діяльності МГК. При цьому визначено, що трансфертні ціни можуть вносити викривлення у розподіл оподаткованого прибутку між країнами, у яких

здійснює господарську діяльність така МГК. Це відбувається у випадках, коли ціна угоди між пов'язаними підприємствами не відповідає визнаним міжнародним нормам [54].

Практика зловживання правилами ТЦ є найвагомим ризиком для зниження надходжень до бюджету розвинених країн світу. Науковці довели, що середня дочірня компанія МГК платить приблизно на 32% менше податків, ніж аналогічні місцеві фірми в країнах з високим рівнем оподаткування [55].

Вагомий внесок у дослідження впливу застосування правил ТЦ на зменшення виведення прибутків у низькоприбуткові юрисдикції і посилення конкуренції за ставками оподаткування між країнами зробили іноземні науковці Й. Бекер, К. Фьюс [56], П. Раймондос [57] та С. Удомпол Гарет і Д. Майлз [58]. Як розвилося та змінювалося розуміння принципу «вितягнутої руки» податковими експертами протягом 10 років та необхідність перегляду сучасних правил ТЦ досліджували Х. Роджерс і Л. Оутс [59]. Сучасні правила регулювання ТЦ ОЕСР та у ЄС вивчали науковці К. Брихта, М. Ішток [60].

К.Дж. Класеном, П. Лісовським та Д.Мескаллою проведено опитування керівників МГК для виявлення впливу стратегії ТЦ МГК на її податковий комплайнс та уникнення оподаткування [61].

У своєму дослідженні Е. Маширі стверджує, що на дотримання правил ТЦ МГК суттєво впливають податкові консультанти, а низька ймовірність проведення податковим органом перевірки ТЦ створює передумови укладення змови між МГК та податковими консультантами [62].

Однак на сьогодні серед науковців немає одностайної думки щодо доцільності застосування правил ТЦ та принципу «вितягнутої руки». Зокрема, вчені критикують концепцію принципу «вितягнутої руки», оскільки трактування членів МГК як окремих організацій не відображає економічну реальність [63].

У період після глобальної економічної кризи 2008–2009 рр. в урядів країн виникла необхідність фінансування дефіцитів державних бюджетів, у той же час величезна кількість неоподатковуваних активів була прихована заможними особами за кордоном. Платники податків широко використовували можливості виведення

коштів у низькоподатковій чи офшорній юрисдикції та приховували свої кошти від оподаткування.

Десятиліттями податкові гавані використовували для приховування коштів, отриманих від корупції, і надавали легкий спосіб для приховування прибутків від оподаткування для еліт бідних країн [64]. Так, на думку А.Альстадестра, ухилення від сплати податків значною мірою сприяє нерівності доходів і багатства, оскільки такою діяльністю займаються переважно дуже багаті особи [65]. Згідно з оцінками, понад 8% глобального фінансового багатства домогосподарств залишалося незареєстрованим у податкових гаванях між 2001 і 2008 рр., що відповідало 10% загального світового ВВП [66]. При цьому, за оцінками вчених, для подолання голоду у світі протягом 2016–2030 рр. необхідно було глобально здійснювати додаткові інвестиції у сільське господарство у розмірі 0,15% середнього світового ВВП [67]. На думку науковців, практики трансфертного ціноутворення створюють можливість розподілу цінностей у спосіб, який сприяє збільшенню приватних прибутків та відносному соціальному зубожінню, уникаючи сплати державних податків [38].

Оподаткування є одним з ключових елементів політики суверенної держави, однак, незалежні країни не можуть самостійно застосовувати податкові правила інших країн, і як наслідок виникають прогалини та суперечності в регулюванні контрольованих операцій, що в свою чергу створює сприятливі можливості для мінімізації податкових зобов'язань мультинаціональних компаній. У зв'язку з цим, очевидним стає факт, що для успішної боротьби з податковими зловживаннями країни повинні об'єднати свої зусилля [68].

На сьогодні основним міжнародним органом з регулювання трансфертного ціноутворення є Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Діяльність ОЕСР у сфері оподаткування відбувається за такими напрямками:

- вдосконалення податкового адміністрування та податкового комплайнсу;
- економічний аналіз та поради щодо податкової політики;
- обмін податковою інформацією та забезпечення податкової прозорості;
- процедури з врегулювання міжнародних податкових спорів;



- розроблення інструкцій із застосування двосторонніх Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування;
- розроблення правил з ТЦ та рекомендацій щодо їх застосування;
- вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування виявлених схем, задіяних у податковому шахрайстві, підготовка відповідних рекомендацій;
- визначення шляхів модернізації податкових систем країн з метою адаптації до нових глобальних ринків фінансів та капіталу [69].

Важливим прогресом у співпраці України з ОЕСР стало відкриття офісу ОЕСР у Києві у березні 2023 р., що сприятиме проведенню швидких реформ, необхідних для членства в ЄС та ОЕСР, виконанню вимог членства та прискоренню інтеграції України в ці організації [70].

Україна вперше заявила про євроінтеграційний напрямок розвитку у 1993 р. (Постанова Верховної Ради України «Про основні напрями зовнішньої політики України») [71], а у 2010 р. закріпила це рішення в Законі України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» № 32411-VI від 01.07.2010 р. [72].

Фактично із прийняттям цього закону розпочалась інтенсифікація наближення вітчизняних соціально-економічних процесів до європейських стандартів. У 2014 р. підписано та ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною та ЄС [73]. У 2017 р. укладено Угоду між Україною та Європейським співтовариством про спрощення оформлення віз та встановлено безвізовий режим з ЄС [74]. 2016 р. відзначився початком функціонування поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі (ПВЗВТ) між Україною та ЄС [75]. Співробітництво відбувається в багатьох галузях, зокрема і в напрямку цифровізації та розвитку інформаційного суспільства.

На значний поступ України в напрямку євроінтеграції негативно вплинуло військове вторгнення рф – країни-агресора в 2014 р., анексія та окупація частини території. Незважаючи на проведення бойових дій на Сході України, Уряд продовжував роботу над удосконаленням і адаптацією державних інститутів до правил та вимог ЄС. 24 лютого 2022 р. рф розпочала повномасштабне військове вторгнення на територію України, що дало початок розриву дипломатичних, торговельних та будь-яких інших відносин з державою-агресором та зміцнило співробітництво з ЄС.

23 червня 2022 р. Україна отримала статус кандидата на вступ до Європейського Союзу, який ознаменував офіційний старт набуття членства в ЄС, початок масштабної трансформації країни, підвищення доступності фінансування та інвестицій, розвиток співпраці [76]. Статус кандидата на вступ передбачає виконання ряду першочергових завдань, зокрема: посилення боротьби з корупцією, проведення реформи Конституційного Суду України, завершення судової реформи, посилення боротьби з відмиванням коштів, прийняття низки важливих законів (антиолігархічний закон, закон про медіа, зміна законодавства про національні меншини). Окрім цього, статус кандидата зобов'язує Україну гармонізувати законодавство, в тому числі податкове, із законодавчою базою ЄС. При підготовці Плану відновлення України, що презентовано та затверджено на Конференції з відновлення України (м. Лугано, Швейцарія) [77], проаналізовано нормативно-правові акти ЄС з оподаткування, які мають бути імplementовані для набуття членства в ЄС (*Додаток А*) [78].

Окрім зміни законодавства, необхідно також побудувати відповідні бізнес-процеси у самих урядових установах, зокрема податкових органах та створити необхідне матеріально-технічне забезпечення. Членство в ЄС не передбачає позбавлення незалежності держави у реалізації податкової політики, однак, за вимогами Співтовариства, повинна бути налагоджена взаємна інтеграція податкових органів. Згідно з практикою ЄС податкові органи держав-членів співпрацюють для обміну інформацією, проведення спільних заходів контролю та сприяння стягнення заборгованості перед державою.

Законодавство ЄС щодо трансфертного ціноутворення не є гармонізованим на рівні Директив, всі держави-члени ЄС дотримуються стандартів ОЕСР, які регулюють ТЦ. У 2002 р. Єврокомісія заснувала Спільний форум ЄС з трансфертного ціноутворення (EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)), який керується засадами стандартів ОЕСР і діє на основі консенсусу, щоб запропонувати Комісії прагматичні, незаконодавчі рішення практичних проблем, пов'язаних з практикою ТЦ ЄС [79].

Світова економічна криза 2008 р. спонукала уряди країн шукати шляхи підвищення доходів бюджетів, забезпечуючи при цьому стимулювання розвитку

економіки. Тому боротьба з виведенням прибутків та розмиванням податкової бази набула особливого значення.

Для комплексного усунення неузгодженостей і прогалів у міжнародному податковому законодавстві ОЕСР розроблено Програму розширеного співробітництва BEPS, метою якої є: створити єдині міжнародні податкові правила для вирішення проблем боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщення прибутків за кордонів; захистити бази оподаткування та гарантувати платникам податків високий рівень податкової визначеності та передбачуваності. В 2016 р. ОЕСР та країни великої двадцятки (G20) прийняли План BEPS – план заходів для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон, який передбачає 15 заходів для усунення прогалів у міжнародному податковому регулюванні, що уможливають «приховування» корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низькоподаткові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічну діяльність [80].

Історію та передумови розвитку Плану BEPS вивчали численні науковці. Так, А. Е. Гонсалес-Барреда аналізував історичні передумови виникнення Плану та стверджував про необхідність його оновлення, яке повинно базуватися на глибокому аналізі структури податкової системи та податкового навантаження і податкових правил юрисдикцій щодо принципів оподаткування джерела та резидентства [81]. Американський учений Я. Браунер зазначив, що ініціатива Плану BEPS може змінити парадигму міжнародної податкової системи, запровадивши перехід від конкуренції між урядами до співробітництва в рамках міжнародного податкового режиму, та надав пропозиції для досягнення цієї мети [82].

Саме ініціативи, сформульовані у Плані BEPS, стали наріжними каменями у трансформації сучасної міжнародної податкової системи. Перелік заходів, що містяться у Плані BEPS, наведено у *Додатку Б*. Мінімальний стандарт Плану BEPS містить чотири кроки, які є обов'язковими до виконання (виділено кольором у *Додатку Б*).

Станом на листопад 2021 р. більше 135 країн і юрисдикцій співпрацюють над впровадженням 15 заходів Плану BEPS з метою боротьби з ухиленням від сплати

податків і забезпечення прозорості податкового середовища [83]. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках ОЕСР з 1 січня 2017 р. та взяла на себе зобов'язання імплементувати чотири мінімальних кроків Плану BEPS [84]. На нашу думку, впровадження ініціатив Плану BEPS дасть змогу Україні запобігти виведенню капіталів з країни і створити справедливі та прозорі умови для ведення бізнесу.

Заходи Плану BEPS передбачають вдосконалення правил ТЦ та методик з їх застосування, зокрема підвищення вимог до ТЦ документації та звітності, зміцнення процедур міжнародних податкових спорів.

Одним з основних документів ОЕСР, які визначають правила сучасного трансфертного ціноутворення, є Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 2017 р. (далі Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) [85]. Настанови або Керівні принципи – на сьогодні основний міжнародний документ, яким керуються уряди країн для регулювання систем трансфертного ціноутворення.

Четвертим кроком Плану BEPS передбачено заходи, метою яких є запобігання розмивання податкової бази внаслідок фінансових операцій між пов'язаними особами [86]. Він містить рекомендації щодо обмеження включення відсотків за кредитами від пов'язаних осіб до витрат при розрахунку бази оподаткування податку на прибуток. З метою розроблення прогресивних правил для запобігання ерозії бази оподаткування через використання процентних витрат між пов'язаними особами ОЕСР випустила Настанови з ТЦ щодо фінансових операцій [87]. Основна увага приділяється точному розмежуванню операцій, вартість яких визначається на основі фактів і обставин, відповідно до підходу до інших внутрішньогрупових операцій. Однак країни мають можливість застосовувати національні правила щодо класифікації внутрішньогрупових позик як статутний капітал для цілей оподаткування.

Шостим кроком Плану дій BEPS, який входить до чотирьох мінімальних, передбачено забезпечення мінімального рівня захисту від практики пошуку найвигіднішої угоди. Для цього передбачено доповнення Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування положенням щодо застосування правил основної

мети/тесту основної цілі (Principal Purpose Test, PPT) [88]. Цей тест передбачає аналіз мети здійснення господарської операції при застосуванні угоди про уникнення подвійного оподаткування суб'єктами господарювання. Відповідно, платники податків не можуть користуватися вигодами, передбаченими положеннями угоди про уникнення подвійного оподаткування, якщо застосування таких положень було однією з основних цілей укладеного між ними господарського договору. Таким чином, застосування преференцій угоди про уникнення подвійного оподаткування не може бути основною цілю господарських відносин за договором.

Кроки 8-10 Плану BEPS передбачають правила щодо визначення результатів ТЦ відповідно до фактичної поведінки пов'язаних сторін у контексті договірних умов угоди та створення доданої вартості у внутрішньогрупових операціях. Зокрема, Фінальний Звіт ОЕСР від 2015 р. «Про узгодження результатів трансфертного ціноутворення зі створенням вартості, Заходи 8-10» (далі Звіт ОЕСР про створення вартості) запровадив вибірковий спрощений підхід до визначення плати за послуги, що стягується між пов'язаними сторонами за надання внутрішньогрупових послуг із низькою доданою вартістю [89]. Новий підхід передбачає додавання націнки в розмірі 5% від ринкової вартості на послуги з низькою доданою вартістю, що надаються всередині МГК. У разі застосування спрощеного підходу на підприємство не поширюються вимоги проведення функціонального та порівняльного аналізу, використання стандартних методів ТЦ, а надається право подання спрощеної документації з ТЦ щодо цих послуг. Таким чином, платники податків можуть значно зменшити витрати ресурсів на доведення відповідності принципу «витагнутої руки» для кваліфікованих внутрішньогрупових послуг.

Згідно зі Звітом ОЕСР для застосування спрощених вимог послуги мають відповідати таким критеріям:

- послуги мають допоміжний характер;
- послуги не є частиною основного бізнесу;
- послуги не вимагають використання унікальних і цінних нематеріальних активів, а також такі активи не є результатом надання послуг;
- особа, яка надає послуги, не бере на себе та не контролює жодних значних ризиків, пов'язаних із послугою, а надання послуги не призводить до таких ризиків [89].

Податкові органи різних країн, аналізуючи звітність та документацію з ТЦ, яку подавали компанії МГК, зіштовхнулися з проблемою наявності різних даних та їх обсягів щодо діяльності МГК у різних податкових юрисдикціях, оскільки країни застосовували різні підходи та вимоги до розкриття інформації. Крім того, в податкових адміністрації не було можливості здійснити високорівневий аналіз транскордонної діяльності МГК, застосування нею податкових стратегій та планування, спрямованих на штучне зменшення податкових зобов'язань. Таким чином, це потребує запровадження уніфікованих вимог щодо звітності з ТЦ, які б надали можливість податковим адміністраціям здійснювати ефективний податковий контроль з ТЦ.

З метою створення можливостей для податкових адміністрацій оцінювати високорівневі ризики з ТЦ ОЕСР розроблено крок 13 Плану BEPS, який передбачає запровадження стандартизованого триступеневого підходу до документації ТЦ з 2015 року [90]. Аналіз структури тривірневої звітності з ТЦ наведено у *табл. 1.2*.

*Таблиця 1.2*

### Тривірнева структура звітності з трансфертного ціноутворення

<b>Звітність з ТЦ</b>	<b>Умови подання</b>	<b>Призначення звітності</b>
Звіт у розрізі країн МГК (Country-by-Country Report)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Подається ТНК, чий сукупний дохід становить 750 млн євро та більше;</li> <li>• подається лише у юрисдикції материнської компанії</li> <li>• подається щорічно</li> </ul>	Загальна інформація щодо МГК та всіх її компаній
Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл)	Подається на запит податкового органу	Загальний огляд економічних, правових, фінансових та податкових аспектів діяльності МГК для податкових органів та пояснення щодо того, які механізми ТЦ використовує МГК
Документація з ТЦ (local file)	Подається на запит податкового органу	Інформація про контрольовані операції окремого учасника МГК, що є резидентом відповідної локальної юрисдикції

*Джерело:* розроблено автором на основі BEPS Actions by OECD [90]

Як зазначено у *табл. 1.2* серед заходів Плану Дій BEPS передбачено впровадження трирівневої звітності з ТЦ: «Звіту в розрізі країн (Country-by-Country Reporting (CbCR))», мастер-файлу МГК та локальних файлів з ТЦ. Питання підготовки трирівневої звітності з ТЦ протягом тривалого періоду формує напрямок дослідницьких пошуків багатьох іноземних та українських учених. Саму ідею впровадження такої звітності вперше запропонував Р. Мерфі як джерело інформації про доходи, зароблені мультинаціональними компаніями у різних юрисдикціях, і про внутрішньогрупові транзакції, яке є необхідними для інвесторів, стейкохолдерів та податкових адміністраторів [91]. Вимоги щодо складання Звіту в розрізі країн, питання його структури, способи та проблеми щодо застосування даних звітності, обмеження або можливе неправильне тлумачення його даних вивчав М. Хенлон [92]. Зокрема він підкреслив необхідність аналізу змін до стандартів бухгалтерського обліку IAS/IFRS при аналізі звітів CbC. За результатами проведеного дослідження П.Джоші дійшла висновку, що запровадження Звіту в розрізі країн сприяло зростанню податкових ставок з податку на прибуток на 2–4% [93].

Учені також висловлюють гіпотезу, що розкриття інформації платником податків податковим органам збільшує ризик виявлення порушення податкового законодавства, і це вимагає від платника податків збільшення витрат на розроблення стратегій з агресивного податкового планування, що відповідно може стати причиною зменшення рівня ухилення від сплати податків [93]. Отже, запровадження CbC звітності може бути і первентативним заходом з підвищення податкового комплайнсу.

Заходом 13 Плану BEPS передбачено обмін звітами CbC між податковими юрисдикціями різних країн у рамках процедури автоматичного обміну податковою інформацією. Отже, ініціативи ОЕСР Плану Дій BEPS передбачають також міжнародний обмін податковою інформацією: обмін за запитом та автоматичний.

Учені вважають, що прозорість та обмін інформацією є основою глобальних зусиль, спрямованих на боротьбу з агресивним податковим плануванням діяльності транснаціональних корпорацій [93]. На думку вчених Кіна і Лігарт, з найбільш важливих заходів для збільшення виявлення загрози транскордонного ухилення від сплати податків є обмін інформації між податковими органами [94].

К. В. Кузнєцовим аргументовано необхідність застосування нових підходів до питань співробітництва між податковими органами, у тому числі щодо обміну інформацією в автоматичному режимі [95]. Як зазначає Ю. В. Касперович, автоматичний обмін інформацією вже активно застосовується у світі і є важливою передумовою для якісного підвищення ефективності та оперативності заходів податкового контролю [96].

Міжнародним органом, який координує міжнародний обмін податковою інформацією та забезпечує його ефективність, є Глобальний форум з прозорості та обміну інформацією для цілей оподаткування (далі Глобальний форум), який реорганізовано у вересні 2009 р з метою прискорення та зміцнення обміну податковою інформацією у відповідь на заклик лідерів G20 [97]. На сьогодні 165 країн є рівноправними членами Глобального форуму [98]. України стала членом Глобального форуму у 2013 р. Глобальний форум є провідним інтернаціональним органом, що забезпечує впровадження узгоджених на міжнародному рівні стандартів прозорості та обміну інформацією у податковій сфері. Глобальний форум також прагне встановити єдині правила для всіх, включаючи країн, які не є його членами.

Підставою для приєднання юрисдикції до обміну за Стандартом СбСР є підписання Multilateral Competent Authority Agreement (далі МСАА СбС) [90]. Угода встановлює обов'язки для країн-учасників автоматично обмінюватися звітами СбС, поданими МГК на щорічній основі до податкових органів юрисдикції податкового резидентства материнської компанії МГК, з податковими органами всіх юрисдикцій, де МГК здійснює свою діяльність.

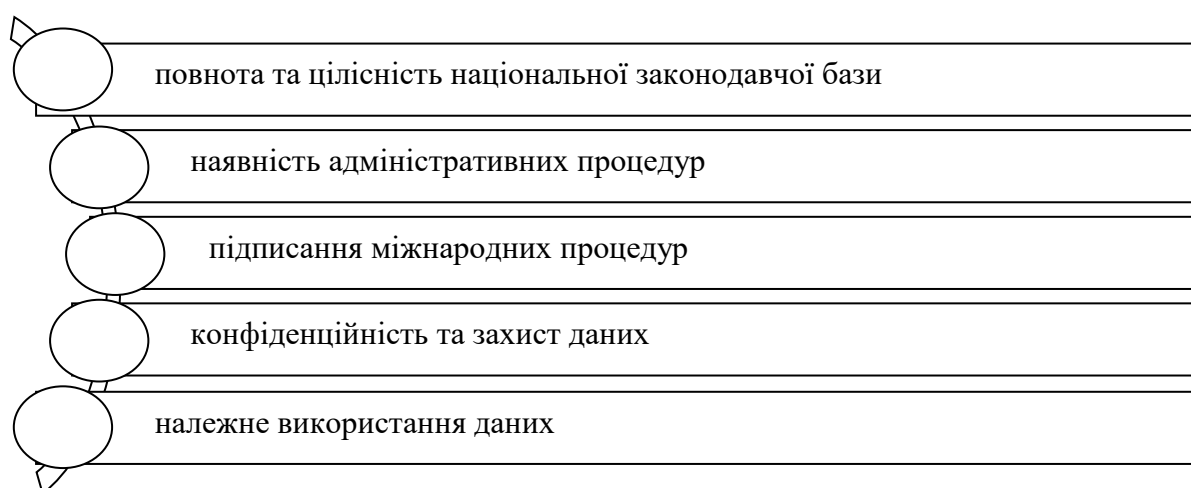
Обмін звітами СбС, що здійснюють щорічно, відбувається автоматично шляхом формування пакетів для обміну з юрисдикціями – учасниками обміну та безпосереднього обміну через платформу ОЕСР СТС (Common Transmission System).

ОЕСР розроблено та затверджено ряд нормативно-правових документів, які регламентують порядок підготовки Звіту СбС, специфіку імплементацію Стандарту СбСР, процедуру обміну та особливості застосування даних звітів СбС (*Додаток В*).

Також ОЕСР затверджено Посібник із впровадження СбСР для податкових адміністрацій та МГК [103].



Перший обмін інформацією відбувся у червні 2018 р. і станом на 31 січня 2021 р. 92 країни підписали МСАА СбС та 100 країн запровадили законодавчі правила подання СбС на національному рівні [104]. Автоматичний обмін податковою інформацією за Стандартом СбСР відображено у *Додатку Д*. Глобальний форум щороку надає оцінку статусу імплементації автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СбСР та ефективності його здійснення і публікує звіт за результатами такої оцінки. Експерти Глобального форуму оцінюють статус імплементації за певними аспектами (*рис. 1.2*). За даними останньої оцінки, спостерігається несвоєчасне впровадження Стандарту СбСР низкою країн, що спричинено епідемією COVID-19, однак, країни загалом дотримуються своїх зобов'язань [105].



*Рис. 1.2. Аспекти експертної оцінки Глобального форуму статусу імплементації Стандарту СбСР юрисдикціями*

*Джерело:* [105].

Податкова адміністрація США та ОЕСР періодично публікують агреговані дані СбС, які використовують для високорівневого аналізу ролі низькоподаткових юрисдикцій, тенденцій міжнародного податкового планування, ефективних ставок податку на прибуток та проведення наукових досліджень з питань ТЦ [106; 107].

В умовах стрімкого розширення меж податкової прозорості, зокрема за допомогою міжнародної системи автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СбСР, особливої актуальності набуває питання подальшого використання інформації, отриманої в процесі автоматичного обміну для цілей

податкового адміністрування та податкового контролю. Дослідження проблеми використання даних, отриманих у рамках обміну податковою інформацією за Стандартом СьСР, є актуальним та дискусійним. Про це свідчить обсяг наукових праць закордонних науковців і практиків.

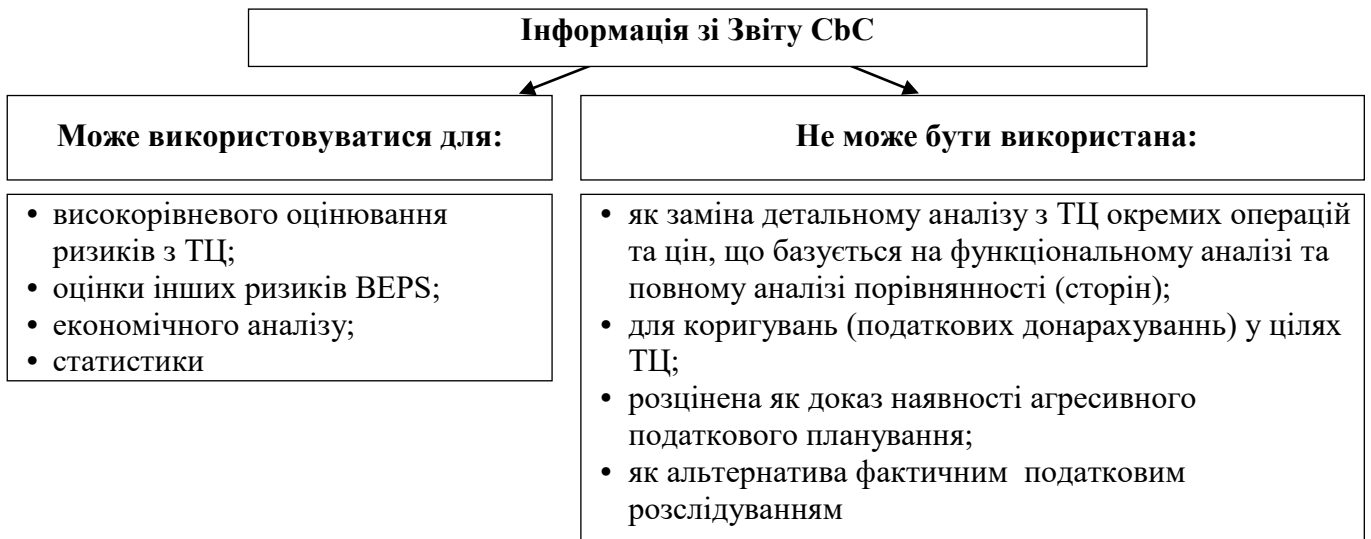
Професор М. Хілтон [92], Ш. Фолі, М. Р. Мартін, узагальнивши актуальні проблеми функціонування процедури автоматичного обміну інформацією за Стандартом СьСР, дійшли висновку, що СьС дані можуть використовуватися платниками податків, МГК для аналізу операційної діяльності на глобальному рівні та для цілей антикризового менеджменту [108]. Професор К. Шпенгеля досліджував питання, чи є оприлюднення даних Звіту в розрізі країн ефективним заходом з протидії виведення прибутків з оподаткування [109], а М. Лонгхорн, М. Рахім та К. Садік наголошують, що Звіт у розрізі країн є важливим інструментом для надання корисної для прийняття рішень географічної інформації [110].

Професор А. Кімберлі Клаусінг, проаналізувавши дані СьС звітності, опубліковані податковою адміністрацією США, дійшла висновку щодо значного впливу виведення прибутків міжнародними групами компаній у низькоподатковій юрисдикції на обсяг податкових надходжень США і необхідності запровадження обов'язкового мінімального податкового зобов'язання для міжнародних груп компаній [111].

Завдяки такій звітності податкові органи можуть аналізувати ризики трансфертного ціноутворення та обмінюватися податковою інформацією між податковими органами всіх юрисдикцій, в яких здійснюють свою діяльність транснаціональні компанії.

Згідно з Фінальним Звітом ОЕСР щодо Заходу 13 Плану BEPS інформація, що міститься в Звіті в розрізі країн, має певне обмеження стосовно цілей використання [90]. Крім того, ОЕСР додатково видало Настанови щодо належного використання інформації, яка міститься в звітах СьС [100]. Аналіз можливостей і обмежень застосування такої інформації наведено на *рис. 1.3*.

ОЕСР зазначає, що інформація, яка міститься у звітах СьС, може використовуватися виключно з метою високорівневої оцінки ризиків («high level risk assessment») Групи та визначення, де існують потенційні ризики розмивання податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування [90; 100; 102].



*Рис. 1.3. Використання інформації, яка міститься в звітах СвС згідно з Настановами ОЕСР*

*Джерело:* розроблено автором на основі [90; 99; 100].

Учені та фахівців-практики наголошують, що стратегічною метою використання інформації, отриманої за автоматичним обміном, є скорочення можливості для агресивного податкового планування.

Належне використання даних СвС звітів згідно з Настановами ОЕСР є передумовою отримання і використання даних у рамках обміну за Стандартом СвСР. Крім того, зобов'язання юрисдикції країни-учасника обміну використовувати СвС інформацію належним чином має бути включеним до МСАА СвС. Настанови ОЕСР щодо належного використання інформації СвС містять обмеження щодо використання інформації звітів СвС виключно з метою високорівневої оцінки ризиків МГК та визначення, де існують потенційні ризики розмивання податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування. Така інформація не може бути розцінена як доказ агресивного податкового планування [100].

Для забезпечення належного використання інформації СвС податковий орган країни-учасника обміну має розробити та затвердити письмові політики стосовно використання даних СвС звітів, включаючи їх належне використання, що також мають визначати правила доступу посадових осіб контролюючого органу до даних інформації СвС та порядок їх використання.

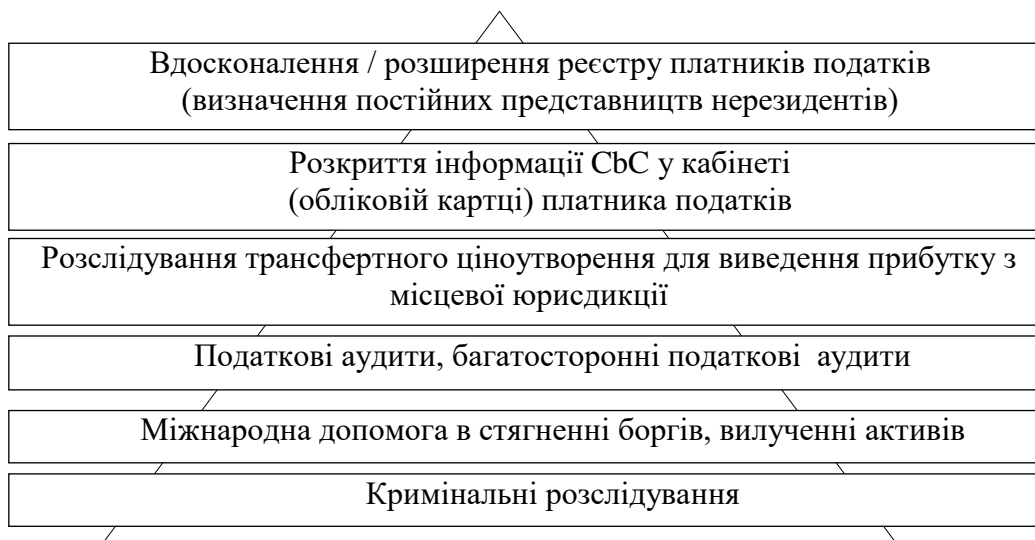
З метою оцінки ризиків та виявлення ідентифікаторів ризиків у даних СбС ОЕСР випустила Настанови щодо ефективної оцінки ризиків [102] та розробила Інструмент для оцінки ризиків у звітах СбС для застосування податковими органами. Наявний інструмент можуть використовувати також і платники податків МГК для аналізу даних їх СбС звітності та виявлення потенційних ризиків [102].

У *Додатку Е* проаналізовано показники, що містяться у трирівневій звітності з ТЦ і які можуть бути використані для подальшого аналізу контролюючим органом.

Дані, отримані за Стандартом СбСР на операційному рівні податкового адміністрування, можна застосовувати для:

- зіставлення даних зі звітом по доходах місцевих юридичних осіб;
- виявлення іноземних трастових компаній, холдингових компаній, пов'язаних з місцевими юридичними особами;
- використання для цілей BEPS;
- перевірки зобов'язань з трансфертного ціноутворення в звітності;
- визначення (виявлення) нерозкритих асоційованих іноземних компаній;
- використання для розширення мережі групи компаній;
- виявлення та розслідування трансакцій (рахунок-фактур) серед МГК у режимі реального часу;
- порівняння показників прибутковості в місцевій юрисдикції із зарубіжної юрисдикцією. орієнтація на близьку до регіону юрисдикцію з аналогічними податковими режимами, схожі галузі бізнесу компаній у межах юрисдикції;
- розслідування МГК з низькими показниками прибутку в місцевій юрисдикції порівняно з іншими юрисдикціями з аналогічними податковими режимами і галузями бізнесу;
- розслідування МГК з низькими показниками прибутку в місцевій юрисдикції та холдинговими компаніями в юрисдикціях з пільговими податковими режимами і високими показниками прибутку;
- перевірки даних по міжнародних базах даних, наприклад, Catalyst, Orbis.

Основні напрямки використання інформації, отриманої за Стандартом СбСР, систематизовано на *рис. 1.4*.



*Рис. 1.4. Напрями використання інформації СбСR*

*Джерело: розроблено автором.*

При прийнятті рішення щодо використання СбС даних податковими адміністраціями слід враховувати особливості часового фактору, адже проміж часу від моменту здійснення операція до моменту отримання інформації про неї в рамках автоматичного обміну, виявлення в процесі аналізу і проведення податкового аудиту з ТЦ є досить значним. Крім того, факт наявності агресивного податкового **планування** може підтвердитися лише під час податкового розслідування, яке зазвичай триває декілька років.

При впровадженні процедури автоматичного обміну інформацією за Стандартом СбСR важливою є побудова процесу використання отриманих даних контролюючим органам. Запропоновано такий підхід до побудови процесу використання інформації, отриманої в рамках автоматичного обміну (*рис. 1.5*).

При аналізі даних слід розглядати фактори (обсяг угод в юрисдикції; величина податкового ризику) та коефіцієнти (ефективна ставка податку; співвідношення виручки і кількості працівників).

Крім того, дані СбС звітності можуть використовувати МГК для попередньої оцінки ризиків і аналізу в цілях кризис-менеджменту. Згідно з Настановами ОЕСР та положеннями вітчизняного податкового законодавства інформація, що міститься у звітах СбС, не є доказом наявності агресивного податкового планування, та не може

стати підставою для донарахувань податків. Отже, інформація, отримана за Стандартом СьСР, призначена для комплексного аналізу та ідентифікації ризиків податковими адміністраціями. Вона не може бути альтернативою податковим перевіркам чи розслідуванням.

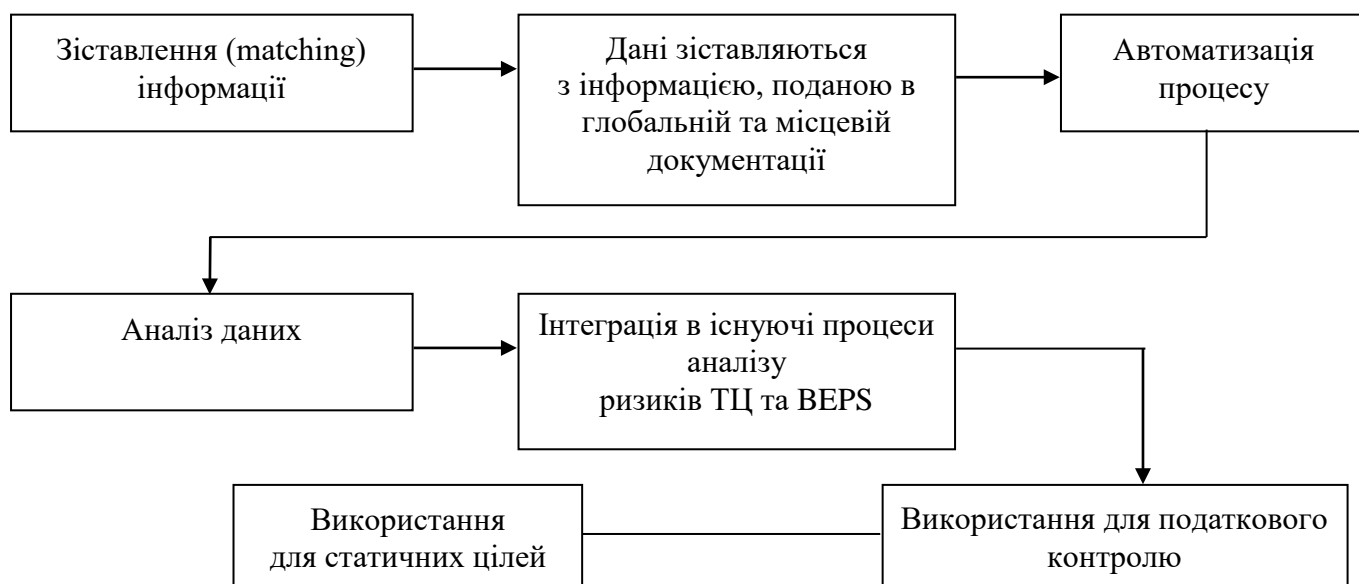


Рис. 1.5. Побудова процесу використання СьС інформації

Джерело: розроблено автором.

У контексті євроінтеграції України важливе значення має створення правової та інституційної бази для автоматичного обміну податковою інформацією з країнами-членами ЄС.

Розвиваючи напрацювання ОСЕР, країни ЄС дійшли згоди щодо встановлення процедури автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування між країнами-членами ЄС. Головною метою ініціативи щодо запровадження обміну інформацією є забезпечення безперервного функціонування внутрішнього єдиного ринку ЄС, сприяння його потенціалу для створення сталого зростання та зайнятості. У ЄС обмін податковою інформацією регламентується Директивою 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво (далі DAC), яка передбачає правила здійснення спонтанного, автоматичного і «за запитом» обміну податковою інформацією [112]. DAC встановлює механізми участі органів держав-членів в адміністративних розслідуваннях, взаємне повідомлення про податкові

рішення та стандартизацію обміну. DAC також передбачає створення безпечної ІТ-системи для обміну податковою інформацією. Згідно з DAC обмін податковою інформацією між компетентними органами ЄС здійснюється через спеціальну спільну захищену ІТ-платформа CCN/CSI (рис. 1.6).

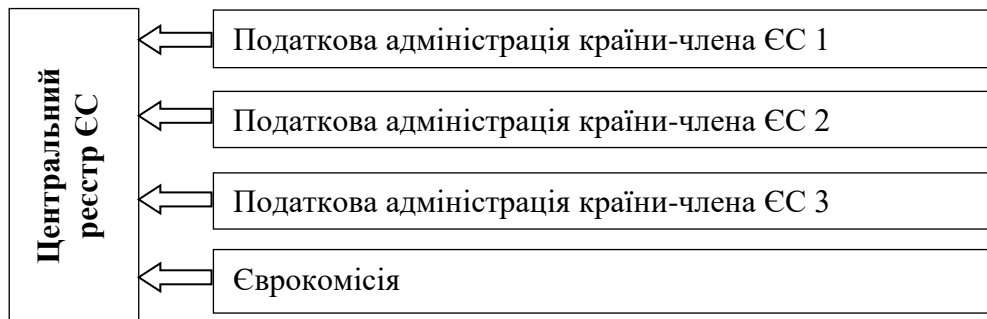


Рис. 1.6. Процес автоматичного обміну податковою інформацією у ЄС згідно з DAC

Джерело: розроблено автором на основі [113].

З моменту прийняття DAC до неї вже п'ять разів внесено зміни шляхом прийняття інших Директив ЄС, які передбачали запровадження автоматичного обміну щодо певних категорій податкової інформації:

- DAC1: Поправка DAC, що вводить обов'язковий автоматичний обмін податковою інформацією для п'яти категорій доходів і капіталу [112];
- DAC2: поправка, що розширює сферу застосування обов'язкового автоматичного обміну податковою інформацією про фінансові рахунки [114];
- DAC3: поправка DAC, що вводить обов'язковий AEOI обов'язковий автоматичний обмін податковою інформацією для попередніх транскордонних податкових рішень та попередніх угод про ціноутворення [115];
- DAC4: поправка DAC, що вводить обов'язкову звітність міжнародних груп компаній (Звіт в розрізі країн) та обмін такими звітами [116];
- DAC5: поправка до DAC для забезпечення доступу податкових органів до інформації про кінцевого бенефіціара, зібраної в рамках процедур законодавства по боротьбі з відмиванням коштів [117];
- DAC6: поправка DAC, що вводить обов'язковий обмін інформацією про посередників та транскордонних угод щодо податкового планування [118];

- DA7: поправка DAC передбачає обмін інформацією щодо звітності податної операторами цифрових платформ про суми доходів, виплачених продавцям, які надають послуги чи продають товари через платформи [119].

Відповідно, Україні необхідно запровадити процедури обміну автоматичною податковою інформацією, які функціонують у ЄС, шляхом гармонізації вітчизняного податкового законодавства із зазначеними Директивами, створення інституційних та технічних можливостей. Крім підготовки на державному рівні, відповідні заходи має вжити і бізнес, щоб належним чином побудувати процес збору та передання інформації, що підлягає обміну.

Для розширення практики ОЕСР стосовно обміну звітами СбС у 2016 р. вимоги BEPS щодо подання СбС звітності запроваджено для країн-членів ЄС шляхом прийняття змін до Директиви 2011/16/ЄС [112], які передбачали уведення обов'язкового автоматичного обміну інформацією в сфері оподаткування звітами в розрізі країн. Нормативно-правовим актом, що запровадив такі зміни, стала Директива ЄС 2016/881 від 25 травня 2016 р. про автоматичний обмін звітами СбС (далі DAC 4) [116].

DAC 4 встановлює вимоги для МГК, які розташовані в ЄС або ведуть діяльність у ЄС, і загальний річний консолідований дохід яких дорівнює або перевищує 750 млн євро, щорічно подавати СбС звіти до податкових органів з 2017 р.[116].

Причинами впровадження такої процедури стали:

- витік інформації про застосування схем про уникнення оподаткування, відомий як міжнародний податковий скандал LuxLeaks [120];
- неефективний спонтанний обмін інформацією по запити;
- транскордонне ухилення від сплати податків, агресивне податкове планування та недобросовісна податкова конкуренція є основними об'єктами стурбованості в ЄС і на глобальному рівні;
- видання попередніх податкових узгоджень (рішень) та укладення угод про попереднє ціноутворення (Advance Pricing Agreement – APA), які сприяють послідовному і прозорому застосуванню законодавства, є поширеною практикою в багатьох державах-членах ЄС;
- підвищення прозорості та прийняття превентивних заходів.



Крім того, в країнах ЄС з моменту впровадження звітності СбС йшла гостра дискусія щодо необхідності публічного оприлюднення даних звітів СбС для забезпечення високої податкової прозорості. Однак думки вчених різняться щодо позитивного ефекту такої публікації. Зокрема, саму ідею публікації таких даних запропонував Р. Мерфі [121]. Німецькі вчені У. Шрайбер і Й. Фогет стверджували, що публікація СбСР надасть можливість суспільству оцінити, чи МГК дотримується принципів соціальної відповідальності [122]. С. Гротерр висловлював припущення, що репутаційні ризики, пов'язані з публікацією даних звітності СбС, спонукатимуть МГК зменшувати застосування агресивного податкового планування та більшою мірою дотримуватися ТЦ комлайнсу [123]. К. Шпенгель стверджував, що витрати компаній на публічне звітування можуть перевищити загальні позитивні переваги такої публікації [124].

У листопаді 2021р. парламент ЄС прийняв Public country-by-country reporting (CBCR) Directive, що запроваджує розкриття інформації про сплачений податок на прибуток певними підприємствами та філіями (далі Директива про публічність звітності СбС) [125; 126]. Положення Директиви містять вимоги до МГК з річним консолідованим доходом понад 750 млн євро публічно розкривати в спеціальному звіті суму сплаченого ними податку на прибуток в:

- кожній країні, яка є членом ЄС;
- кожній третій країні, зазначеній в Додатку I висновків Ради ЄС щодо списку не співпрацюючих юрисдикцій для цілей оподаткування («Чорний список») [127];
- кожній країні, зазначеній для двох послідовних років у Додатку II висновків Ради («Сірий список») [127].

Крім того, цей звіт необхідно буде готувати за затвердженою формою у машинозчитуваному форматі та публікувати на офіційному сайті материнської компанії МГК.

З метою боротьби зі шкідливими пільговими податковими режимами окремих країн ЄС у 2016 р. затвердив «чорний» та «сірий» списки юрисдикцій [127], які є привабливими для створення офшорних міжнародних компаній без ведення реальної економічної діяльності. Цей перелік сформовано на основі трьох критеріїв Групою Кодексу поведінки ЄС щодо оподаткування бізнесу (Code of Conduct group (business taxation)) [128] (табл. 1.3).

**Критерії для формування Переліку ЄС стосовно юрисдикцій,  
що не співпрацюють для цілей оподаткування**

Група критеріїв	Критерій
Податкова прозорість	Юрисдикція імплементувала: 1. Загальний Стандарт Звітності (CRS). 2. Обмін інформацією згідно із запитом ОЕСР (EOIR). 3. Багатосторонню конвенцію ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах (MC MAA). 4. Майбутній критерій: участь у глобальному обміну інформацією про бенефіціарного власника
Справедливе оподаткування	У юрисдикції відсутні: 1. Шкідливі пільгові податкові заходи. 2. Сприяння офшорним структурам або угодам, спрямованим на залучення прибутків без реальної економічної діяльності у юрисдикції
Імплемантація заходів BEPS	1. Юрисдикція взяла на себе зобов'язання запровадити мінімальні пакет BEPS ОЕСР: шкідливих податкових заходів, неправомірного використання міжнародних Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, звітності СбС та вирішення податкових спорів. 2. Юрисдикція отримала позитивні експертні оцінки Глобального Форуму про ефективне впровадження стандарту BEPS щодо Звітності СбС

*Джерело:* [129].

Отже, ефективне впровадження Стандарту СбС є одним з критеріїв, за якими ЄС оцінює юрисдикції для оформлення переліку юрисдикцій, що не співпрацюють у податкових цілях.

Законодавство ЄС містить ряд обмежень щодо співпраці з компаніями, зареєстрованими в юрисдикції з «чорного списку», чи інвестори яких є податковими резидентами держав, включених до Переліку. Крім того, держави-члени ЄС можуть застосовувати індивідуальні додаткові заходи щодо юрисдикцій, що не співпрацюють для цілей оподаткування.

Таким чином, заходи BEPS, що регулюють трансфертне ціноутворення, в тому числі і обмін звітами СбС, є важливими складовими податкового права ЄС.

У сучасному трансфертному ціноутворенні важливим інструментом захисту платників податків є інститут Угоди про попереднє ціноутворення – Advance Pricing Agreement (APA), що являє собою угоду, яку укладають до початку проведення КО між платником податків та податковим органом однієї або більше країн. Її предметом є ряд критеріїв КО для встановлення умов відповідності принципу

«витагнутої руки» на визначений період часу [131]. Впровадження угод про попереднє ціноутворення є адміністративним підходом, що намагається запобігти майбутнім спорам з трансфертного ціноутворення щодо відповідності умов КО, проведення яких планується, принципу «витагнутої руки».

Податковий орган США впровадив програму Угоди про попереднє ціноутворення у 1991 р. [130]. У жовтні 1999 р. ОЕСР опубліковано оновлення до Настанов з ТЦ 1995 р. з новим додатком, де викладено правила укладення попередніх угод про трансфертне ціноутворення [131].

Саме цей механізм має на меті вирішити проблемні питання з ТЦ та полегшити підготовку визначеної і обґрунтованої звітності із ТЦ. Водночас серед недоліків угод про попереднє встановлення цін науковці зазначають, що така угода допускає більш детальний аналіз операцій платника податків з боку контролюючих органів, ніж при звичайній податковій перевірці за відсутності угоди про попереднє ціноутворення [132].

Ще одним недоліком цього інструменту є те, що процес укладення угоди передбачає тривалі переговори між сторонами. До прикладу, згідно з інформацією Королівської служби доходів та митниці Великої Британії середній час для досягнення угоди про попереднє ціноутворення становив для угод, завершених у 2018/2019 рр. (укладено 30 угод), 33,6 місяця, у 2019/2020 рр. (26 угод) – 47,9 місяця (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Статистика укладення угоди про попереднє ціноутворення  
у Великій Британії у 2014–2020 рр.**

Угода	2014/ 2015	2015/ 2016	2016/ 2017	2017/ 2018	2018/ 2019	2019/ 2020
Про попереднє ціноутворення, узгоджені протягом року	37	22	19	27	30	26
Середній час досягнення згоди (місяці)	18,0	33,0	32,8	37,1	33,6	47,9
Заявки, зроблені протягом року	66	47	32	16	24	29
Заявки відкликано	-	-	-	-	5	4
Заявки відхилено	2	3	5	6	0	0

Джерело: [133].

За інформацією Служби внутрішніх доходів США (IRS), середній час, необхідний для завершення угод про попереднє ціноутворення, становив у 2018 р. (107 угода) 45,5 місяці [134].

Водночас, законодавці можуть встановити визначені законом терміни для розгляду податковим органом заяви платника податків про укладення АРА. Держави застосовують різні підходи до законодавчого регулювання процедури укладення угоди про попереднє ціноутворення. Наприклад, у Литві правила встановлено Законом «Про адміністрування податків» та Настановами щодо АРА, затвердженими наказом Державної податкової інспекції [135;136].

На практиці Угоди про попереднє ціноутворення є:

- односторонні;
- двосторонні;
- багатосторонні.

Двосторонні чи багатосторонні угоди про попереднє ціноутворення передбачають:

- рішення податкового органу про майбутні контрольовані операції відповідно до положень національного податкового законодавства, міжнародних податкових угод та інших міжнародних договорів;
- звернення іншої сторони контрольованої операції (платника податків) до свого уповноваженого органу щодо такої ж операції.

Двостороння чи багатостороння угода про попереднє ціноутворення може бути укладена лише після консультації з компетентним органом іншої держави.

Пов'язаним підприємствам дозволяється брати участь у процесі укладення дво-чи багатосторонньої АРА, представляючи умови здійснення КО та ведучи переговори з податковими адміністраціями, надаючи необхідну інформацію та досягаючи згоди щодо питань трансфертного ціноутворення.

У разі досягнення згоди платника податків інформують про зміст Проекту АРА. Повідомлення платника податків здійснюється до обміну заключними листами між податковими органами.

Після того, як компетентний орган отримає підтвердження того, що платник податків погоджується на зміст угоди про попереднє ціноутворення, угода між компетентними органами підтверджується шляхом обміну заключними листами. Ця дія також супроводжується підписанням рішення, включеного в АРА.

Така домовленість буде юридично обов'язковою для обох держав і створить права для залучених платників податків. Для подання заяви щодо укладення АРА платник податків має подати чіткий і недвозначний опис:

- майбутньої контрольованої операції;
- обставин контрольованої операції, пов'язаної з оподаткуванням;
- інші відомості та докази, що підтверджують запропоноване застосування положень податкового законодавства.

Рішення, прийняте за результатами укладення АРА, є обов'язковими для податкового органу під час контролю за правильністю нарахування, декларування та сплати податків платником податків. При цьому у разі невідповідності обставин здійснення контрольованої операції обставинам, зазначеним у заяві платника податків, рішення АРА перестають бути обов'язковими для податкової адміністрації, включаючи такі умови:

- виявилось, що платник податків подав неправильну, недостовірну чи неповну інформацію/дані про майбутню контрольовану операцію або зазначив не всі важливі для оцінки засад ціноутворення майбутньої контрольованої операції обставини, які мали значення при оцінці майбутньої контрольованої операції з точки зору платника податків;
- фактичні обставини вчинення операції, які істотно вплинули на прийняття рішення про засади ціноутворення майбутньої контрольованої операції, не відповідають обставинам, зазначеним у зверненні платника податків;
- встановлено, що критичні припущення, умови господарювання, економічні обставини чи інші погоджені з податковим керуючим умови щодо встановлення ціни контрольованої операції змінилися, якщо платник податків не доведе, що ці зміни не могли вплинути та/або не вплинули на принципи встановлення ціни контрольованої операції.

Платник податку зобов'язаний інформувати податковий орган про будь-яку суттєву зміну фактів і обставин, на підставі яких прийнято рішення АРА. Умови Угоди про попереднє ціноутворення не є обов'язковими для застосуванням платником податку. Планом BEPS та податковим законодавством ЄС передбачено автоматичний обмін податковою інформацією щодо основних даних, які містяться в укладених угодах про попереднє ціноутворення.

Зокрема, Заходом 5 Плану BEPS встановлено правила для впровадження основ прозорості, які передбачають обмін між країнами, які приєдналися до BEPS Action 5, інформації щодо податкових рішень (rulings), які стосуються сприятливих умов оподаткування:

- угоди щодо преференційних режимів;
- односторонні АРА або інші транскордонні односторонні постанови в сфері ТЦ;
- транскордонні узгодження, що передбачають коригування оподатковуваного прибутку в бік зниження;
- узгодження з питань постійного представництва (ПП);
- узгодження для кондуїтних структур пов'язаних осіб;
- будь-яке інше узгодження, визначене Форумом шкідливих податкових практик (FHTP), яке за відсутності спонтанного обміну інформацією створює ризики BEPS [137].

Обмін інформацією щодо податкових рішень здійснюється за такими етапами:

- 1) збір інформації;
- 2) обмін інформацією;
- 3) забезпечення конфіденційності отриманої інформації;
- 4) ведення статистики [137].

За загальними правилами обмін здійснюється між:

- а) країнами, що є податковими юрисдикціями усіх пов'язаних сторін, з якими платник податків здійснює операцію, щодо якої прийнято податкове рішення (ruling), чи країною, де виникає прибуток, отриманий пов'язаними сторонами, які

користуються преференційним режимом (це правило також застосовується в контексті ПП);

б) податковими юрисдикціями кінцевої материнської компанії та безпосередньої материнської компанії.

Додатком С до Заходу 5 Плану BEPS встановлено форму документа, який використовують для обміну інформацією [137]. Оскільки обмін інформацією щодо податкових рішень здійснюється через платформу ОЕСР CTS – Common Transmission System (Спільна система передання даних) [138], ОЕСР видало Інструкцію щодо заповнення та XML-схему, що застосовується при обміні [139].

ОЕСР щорічно здійснює експертну оцінку обміну інформацією щодо податкових рішень згідно з встановленою методикою [140] та публікує звіти за результатами цих оглядів [141; 142]. За результатами Звіту за 2019 р. 124 податкових юрисдикції прийняли 20 тис. податкових рішень (рулінгів), які є об'єктами обміну інформацією і щодо яких здійснено 36 тис. відповідних обмінів між юрисдикціями [141]. Згідно зі Звітом ОЕСР за 2021 р. за період з дати початку обміну (2016–2021 рр.) здійснено обмін інформацією щодо 50 тис. податкових рішень, проведено перевірку 131 юрисдикції, що імплементували Захід 5 Плану BEPS, 73 країни не отримали зауваження під час перевірки [142].

Оскільки Україна також приєдналася до Заходу 5 Плану BEPS, інформацію щодо неї теж включено у щорічний огляд. Угода про попереднє ціноутворення (АРА) є єдиним видом податкових рішень, передбачених національним податковим законодавством. Оскільки укладення АРА не здійснювалося, дані для обміну Україною не надсилалися.

Для поглиблення та зміцнення адміністративного співробітництва між податковими адміністраціями держав-членів ЄС, Єврокомісія ініціювала запровадження процедури обміну інформацією щодо податкових рішень (rulings), які стосуються сприятливих умов оподаткування у ЄС. Таке рішення обумовлене підвищенням мобільності платників податків та капіталів, відсутністю прозорості, шкідливими податковими практиками, що існували у державах-членах, агресивним

податковим плануванням бізнесу, відсутністю рівних умов для ведення бізнесу, розмиванням податкової бази та соціальною незадоволеністю.

Процедуру обміну встановлено згідно з Директивами ЄС 2015/2376 від 8 грудня 2015 р. (DAC-3) [115] про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС про обов'язковий автоматичний обмін інформацією в сфері оподаткування (DAC) [112].

Об'єктом автоматичного обміну інформацією за DAC-3 є будь-яка угода, комунікація, будь-який інший інструмент або дія, що мають аналогічні наслідки, в тому числі підписана, змінена або продовжена в контексті податкового аудиту, що відповідає таким умовам:

- видається, змінюється або поновлюється урядом або податковим органом держави-члена ЄС або від їх імені або територіальними або адміністративними підрозділами держави-члена ЄС, включаючи місцеві органи влади, незалежно від того, чи застосовується воно на практиці;

- видається, змінюється або продовжується конкретній особі або групі осіб, і на яке ця особа або група осіб мають право покладатися;

- стосується тлумачення або застосування правового чи адміністративного положення щодо адміністрування або забезпечення дотримання національних законів у сфері оподаткування держави-члена або територіальних або адміністративних підрозділів держави-члена, включаючи місцеві органи влади;

- відноситься до транскордонної операції або до питання про те, чи створює діяльність, здійснювана будь-якою особою в іншій юрисдикції, постійне представництво [115].

Термін АРА за DAC 3 означає, що будь-яка угода, комунікація, інший інструмент або дія, що мають аналогічні наслідки, в тому числі підписані, змінені або продовжені в контексті податкового аудиту, яке відповідає таким умовам:

- видається, змінюється або поновлюється урядом або податковим органом одного або декількох держав-членів ЄС або від їхнього імені, включаючи будь-яке їхнє територіальне або адміністративний підрозділ, включаючи місцеві органи влади, незалежно від того, чи застосовується воно на практиці;



- видається, змінюється або продовжується конкретній особі або групі осіб, і на яке ця особа або група осіб має право покладатися;

- перед здійсненням транскордонних операцій між асоційованими підприємствами визначає відповідний набір критеріїв для трансфертного ціноутворення для таких операцій або визначає підхід до алокації оподаткованого прибутку ПП [115].

Здійснення обміну полягає у тому, що компетентний орган держави-члена ЄС, в якому після 31 грудня 2016 р. винесено, змінено чи відновлено попереднє міжнародне узгодження (рулінг), або АРА, повідомляє шляхом автоматичного обміну інформацією про це компетентним органам усіх інших держав-членів, а також Європейської комісії (частину інформації).

Обмін інформацією здійснюється протягом трьох місяців після закінчення половини календарного року, протягом якого видані, змінені або відновлені попередні міжнародні угоди (рулінги) або попередні угоди про ціноутворення.

Інформація, яка підлягає обміну:

- а) ідентифікація особи, яка не є фізичною особою, і, у відповідних випадках, групи осіб, до якої вона належить;

- б) короткий виклад змісту попереднього міжнародного узгодження або АРА, включаючи опис відповідної комерційної діяльності або операцій або серії операцій, представлених у абстрактних виразах, що не приводять до розкриття комерційної, промислової або професійної таємниці або комерційного процесу, або інформації, розкриття якої могло б зашкодити громадському порядку;

- в) дати введення, зміни або відновлення міжнародного узгодження або АРА;

- г) дата початку дії попереднього міжнародного узгодження або АРА, якщо це зазначено;

- д) дата закінчення терміну дії попереднього міжнародного узгодження або АРА, якщо це зазначено;

- е) тип попереднього міжнародного узгодження або АРА;

- є) суму транзакції або серії операцій, передбачених попередньою транскордонною угодою або угодою про попереднє ціноутворення, якщо така сума згадується в цих документах;

ж) опис набору критеріїв, що використовуються для визначення трансфертного ціноутворення, або самої трансфертної ціни у разі угоди про попереднє ціноутворення;

з) визначення методу, який використовується для визначення трансфертного ціноутворення, або самої трансфертної ціни у випадку угоди про попереднє ціноутворення;

и) ідентифікація інших держав-членів ЄС, які можуть бути занепокоєні попередньою транскордонною угодою або угодою про попереднє ціноутворення;

і) ідентифікація будь-якої особи, крім фізичної особи в інших державах-членах ЄС, на яких може вплинути попередня міжнародна угода або угода про попереднє ціноутворення (із зазначенням, з якими державами-членами ЄС пов'язані відповідні особи);

ї) вказівку на те, чи ґрунтується інформація, яка передається, на основі попередньої транскордонної угоди або угоди про попереднє ціноутворення [115].

Важливу роль уже на етапі спорів з податковими органами щодо питань трансфертного ціноутворення має процедура взаємного узгодження (Mutual Agreement Procedure чи MAP). Ця процедура передбачає можливість звернення платника податків до податкових органів двох чи більше держав. Метою такого звернення є прохання про розгляд спірного питання, яке виникає внаслідок додаткового нарахування податку, здійсненого податковим органом однієї з держав. Як приклад можна навести донарахування з ТЦ, здійснене податковим органом за транскордонною контрольованою операцією, адже в такій ситуації питання стосується правильності визначення податкового результату в обох юрисдикціях, де учасники операції є податковими резидентами [143].

У випадку, коли податковий орган другої податкової юрисдикції відмовиться здійснювати таке коригування, платник податку може застосувати Процедуру MAP, маючи на меті саме запобігання таким ситуаціям, де може виникнути подвійне оподаткування.

Мінімальний стандарт ОЕСР BEPS Action 14 спрямований на покращання вирішення податкових спорів між юрисдикціями. На виконання Заходу 14 Плану

BEPS ОЕСР у жовтні 2015 р. випущено Фінальний Звіт щодо Заходу 14: підвищення ефективності механізмів вирішення спорів [144]. Мінімальний стандарт Заходу 14 складається з 21 елементів та 12 найкращих практик, які оцінюють правову та адміністративну базу юрисдикції в такі чотири ключові напрями:

- запобігання податковим спорам;
- наявність і доступ до процедури взаємного узгодження;
- вирішення справ MAP;
- реалізація угод укладених у результаті процедури взаємного узгодження [144].

Загалом, у міжнародній практиці з трансфертного ціноутворення існують декілька видів коригувань (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

### Головні види коригувань з трансфертного ціноутворення

Вид	Опис
Первинне коригування Primary adjustment	Коригування, що здійснюється податковою службою у першій юрисдикції стосовно прибутків, які підлягають оподаткуванню у результаті застосування принципу «витагнутої руки» щодо операцій, до яких залучені асоційовані підприємства у іншій податковій юрисдикції
Компенсаційне коригування Compensating adjustment	Коригування, під час якого платник податків звітує про трансфертну ціну, яка, на думку платника податків, відповідає принципу «витагнутої руки» для контрольованої операції, навіть якщо ціна відрізняється від фактично сплаченої між асоційованими підприємствами. Це коригування здійснюється до подання податкової декларації
Відповідне коригування Corresponding adjustments	Коригування податкового зобов'язання асоційованого підприємства у другій податковій юрисдикції, яке проводиться її податковою службою відповідно до первинного коригування, що здійснене податковою службою у першій юрисдикції з метою узгодження розподілу прибутків між двома юрисдикціями
Вторинне коригування Secondary adjustment	Коригування, яке виникає у разі вторинної операції. Вторинною є умовна операція, яку можуть визначати податкові органи після запропонованого первинного коригування

*Джерело:* розроблено автором на основі [145].

Стаття 25 Модельної Конвенції ОЕСР містить норми щодо можливості здійснення таких відповідних коригувань «Corresponding adjustments» податковим органом другої податкової юрисдикції з метою узгодження розподілу прибутків між

двома юрисдикціями [46]. Крім того, такий інструмент передбачений практично в кожній міжнародній угоді про запобігання подвійного оподаткування.

У контексті євроінтеграційних процесів України важливим також є також механізми регулювання податкових спорів, зокрема з ТЦ у ЄС. Адже їх необхідно імплементувати у вітчизняне законодавство найближчими роками. Головним документом, що регулює цей механізм є Директива ЄС щодо механізмів вирішення спорів з подвійного оподаткування в ЄС (далі Директива ЄС про вирішення податкових спорів) [146].

Основною метою Директиви ЄС про вирішення податкових спорів є встановлення механізмів для забезпечення ефективного вирішення податкових спорів між державами-членами ЄС, що призводять до подвійного оподаткування та пов'язані з тлумаченням і застосуванням:

- Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (DTC);
- Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (90/436/ЄЕС) (Арбітражна конвенція) [147].

Конвенції про уникнення подвійного оподаткування укладаються з метою сприяння торговельно-економічним відносинам між державами та уникнення відповідного подвійного оподаткування доходів і капіталу без створення можливостей для ухилення від сплати податків або його уникнення. Їхні положення складні, можуть тлумачитися по-різному і не дають прямої відповіді на кожне запитання та випадок. Тому між державами та платниками податків часто виникають податкові суперечки.

Стаття 4 Директиви ЄС про вирішення податкових спорів регламентує особливості процедури взаємного узгодження. Якщо платник податків вважає, що дії однієї або обох держав ЄС призводять або призведуть до оподаткування, яке не відповідає положенням Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, він може вимагати ініціювання процедури взаємного узгодження. Метою цієї процедури є вирішення проблеми за взаємною згодою між податковими адміністраціями, уникаючи або скасовуючи таким чином оподаткування, яке не відповідає положенням Конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

Процедура взаємного узгодження відбувається безпосередньо між компетентними органами двох Договірних держав, і платник податків не є учасником цієї процедури, навіть якщо вона ініціюється ним.

Компетентні органи зобов'язуються докласти зусиль для досягнення згоди, але це не означає, що вони досягнуть результату, який усуне подвійне оподаткування. Проте процедура не забезпечує досягнення компетентними органами задовільного рішення щодо податкової ситуації платника податків у кожному конкретному випадку.

Директива ЄС про вирішення податкових спорів визначає два основні терміни:

- постраждала особа – це будь-яка особа, включаючи фізичну особу, яка є резидентом держави-члена для цілей оподаткування та на оподаткування якої безпосередньо впливає спірне питання;

- подвійне оподаткування – це оподаткування одного й того самого оподатковуваного доходу або активів з двох чи більше держав-членів податками, які підпадають під дію конвенції чи іншого міжнародного договору подібного характеру, якщо це призводить до додаткового оподаткування, збільшення податкових зобов'язань або невизнання збитків, які можуть бути вираховані з податкового прибутку [146].

Основними етапами механізму вирішення податкових спорів у країнах ЄС є:

- подання скарги платником податків;
- порядок вирішення спорів у компетентних органах;
- арбітраж і винесення остаточного рішення.

Будь-яка потерпіла особа має право подати скаргу щодо спірного питання кожному з компетентних органів із зацікавлених держав-членів, вимагаючи її вирішення. Скарга повинна бути подана протягом 3 років з моменту отримання першого повідомлення про дії, що призводять або призведуть до виникнення спірного питання, незалежно від того, чи має постраждала особа вдатися до засобів правового захисту, доступних відповідно до національного законодавства будь-якої з відповідних держав-членів.

Директива ЄС про вирішення податкових спорів визначає перелік обов'язкової інформації, який має бути зазначений в скарзі:

- ім'я (імена) платника податку;
- адреса (адреси) платника податку;
- ідентифікаційний(і) податковий(і) номер(и) та будь-яка інша інформація, необхідна для ідентифікації постраждалої особи(осіб), яка подала скаргу до компетентних органів, та будь-якої іншої зацікавленої особи;
- податкові періоди, яких стосується скарга;
- деталі відповідних фактів і обставин справи, а точніше, характер і дата дій, що викликають спірне питання, а також відповідні суми у валютах відповідних держав-членів, з копіями будь-яких підтверджуючих документів;
- посилання на норми національного податкового права та міжнародних угод, що застосовувалися [146].

Постраждала особа повинна одночасно подати скаргу з тією самою інформацією до кожного компетентного органу та вказати в скарзі, чи стосується вона інших держав-членів. Кожен компетентний орган також інформує компетентні органи інших зацікавлених держав-членів про отримання скарги протягом 2-х місяців після такого отримання (*рис. Ж.1, Додаток Ж*).

Протягом шести місяців після подання скарги компетентний орган приймає рішення або відхиляє її. У разі запиту додаткової інформації від постраждалого платника податків або надання її компетентним органом іншої відповідної держави-члена, шестимісячний період починається з моменту отримання інформації компетентним органом.

Підстави, за яких компетентний орган може відмовити у задоволенні скарги:

- скарга не містить усіх реквізитів;
- протягом тримісячного періоду не було надано жодної запитуваної додаткової інформації;
- немає питання суперечки або скарга не була подана протягом трьох років.

Якщо компетентні органи зацікавлених держав-членів приймають скаргу, вони намагаються вирішити спірне питання за взаємною згодою протягом 2-х років,

починаючи з моменту останнього повідомлення про рішення однієї з держав-членів щодо прийняття скарги. Дворічний період може бути продовжений ще на 1 рік на запит компетентного органу відповідної держави-члена до всіх інших компетентних органів відповідних держав-членів, якщо компетентний орган надає письмове обґрунтування запиту (див. *Додаток Ж рисунок Ж.1*) [146].

Після того, як компетентні органи держав-членів досягли згоди щодо того, як вирішити спірне питання, вони повинні негайно повідомити про цю згоду постраждалу особу як рішення, яке є обов'язковим для органу та підлягає виконанню постраждалими особами. Особи, за умови, що постраждала особа погоджується з прийнятим рішенням та відмовляється від права на будь-який інший засіб правового захисту.

Якщо провадження щодо таких інших засобів правового захисту вже розпочато, рішення стає обов'язковим і підлягає виконанню лише після того, як потерпіла особа надасть докази компетентним органам відповідних держав-членів, що було вжито заходів для припинення провадження інших засобів правового захисту. Постраждала особа повинна повідомити компетентні органи відповідних держав-членів про припинення провадження інших засобів правового захисту протягом 60 днів. Після цього рішення буде виконано без затримки, незалежно від будь-яких часових обмежень, передбачених національним законодавством відповідних держав-членів.

На практиці виникають ситуації, коли компетентні органи не можуть вирішити спірне питання. Причини цього можуть бути різними - розбіжності в тлумаченні та застосуванні Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, відсутність достатніх ресурсів або мотивації для своєчасного вирішення питання, нездатність досягти компромісного рішення.

У таких випадках Директива ЄС про вирішення податкових спорів передбачає, що на вимогу постраждалої особи компетентні органи повинні створити Консультативну комісію. Є два основні випадки, в яких така дорадча комісія повинна бути створена:

а) якщо після подання скарги постраждалою особою вона була відхилена одним із компетентних органів (наприклад, Польща приймає скаргу, але інша держава-член відхиляє її);

б) незважаючи на те, що скаргу прийнято та розглянуто компетентними органами, вони не досягли вирішення спору протягом 2 років [146].

Консультативна комісія розглядає податковий спір за такою процедурою:

1) протягом 6 місяців після свого створення Консультативна комісія повинна надати свій висновок у письмовій формі компетентним органам відповідних держав-членів;

2) після отримання висновку Консультативної комісії компетентні органи відповідних держав-членів погоджуються та ухвалюють остаточне рішення щодо вирішення спірного питання протягом 6 місяців;

3) якщо протягом цього терміну компетентні органи не досягнуть згоди щодо вирішення спору, висновок Консультативної комісії стає обов'язковим (*рис. Ж.2, Додаток Ж*) [146].

Варіанти вирішення податкових спорів у країнах ЄС наведено у *Додатку Ж*.

Окремої уваги дослідників правил ТЦ потребує вивчення взаємопов'язаності застосування трансфертного ціноутворення та митних платежів.

На думку науковців, основною проблемою митної сфери, пов'язаної з ТЦ, є можливість (вимога) коригування митної вартості товарів після здійснення імпорту в разі зміни ціни через трансфертне ціноутворення. Також платники податків можуть маніпулювати трансфертними цінами при імпорті – занижуючи вартість товарів для зменшення розмірів мита, для цілей ТЦ, завищуючи вартість товарів для зниження податку на прибуток підприємств [148].

У своєму Коментарі Всесвітня митна організація визнає, що документація з трансфертного ціноутворення може бути важливим джерелом інформації, якщо вона містить інформацію про обставини, що супроводжували продаж товарів [148].

Водночас митний орган США рекомендує застосовувати такі підходи до використання правил ТЦ при визначенні митної вартості:



- дані попереднього узгодження ціноутворення (АРА) та документації ТЦ не є достатніми для того, щоб показати, що вартість операції є прийнятною для митних цілей;
- основні факти та висновки АРА або документації ТЦ можуть містити відповідну інформацію для вивчення обставин продажу.
- імпортери зобов'язані використовувати «розумну обережність» при оголошенні вартості імпортованих товарів відповідно до методів визначення митної вартості [150].

Однак обов'язок доведення цієї інформації перекладений на імпортера.

Новим етапом розвитку сучасних правил ТЦ стали ініціативи, спрямовані на вдосконалення оподаткування міжнародного бізнесу, який здійснює діяльність глобально та у сегменті цифрової економіки. Передумовами розробки та запровадження інноваційного підходу до оподаткування став пошук вирішення проблем, пов'язаних з тим, що діючі принципи податкового регулювання сформувалися на початку ХХ ст. і не враховують специфіку розвитку економіки, прогрес її цифрового сегмента та глобалізацію [151]. Капіталізація ринку цифрової економіки щороку стрімко зростає. В той же час, ці операції уникають оподаткування, їх неможливо відслідкувати та виміряти. Ці операції становлять потенційну загрозу для світової економіки, натомість вони одночасно є економічним стимулом у випадку, коли ці потоки будуть оподатковані. За оцінками ОЕСР, щорічно сума коштів, які виводяться з-під оподаткування, становить 100-240 млрд дол. США, або 4-10% глобальних корпоративних податкових прибутків [152].

Наприклад, компанії Google, Facebook and Amazon здійснюють свою діяльність в мережі Internet, і генерують чималі доходи в розвинених країнах, однак виводять свої прибутки від оподаткування шляхом реєстрації своїх офісів у низькоподаткових юрисдикціях. Крім того, їхні доходи подекуди важко виміряти, адже їх діяльність не є фізичною та не здійснюється в певному місці. Ці компанії в основному постачають технології, а право власності на продукти інтелектуальної власності, які технології захищають, часто належали дочірньому підприємству, зареєстрованому в податкових гаванях.

До прикладу, Facebook сплатив у 2017 р. у Сполученому Королівстві 15,8 млн фунтів стерлінгів, в той час як доходи від продажів на британському ринку перевищили 1,3 млрд фунтів стерлінгів. За оцінками аналітиків, лише британський бюджет недоотримав за 2012–2017 рр. надходжень від сегмента цифрової економіки близько 5, 273 млрд фунтів стерлінгів (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Оцінка втрат бюджету Сполученого Королівства у сегменті цифрової економіки, млн фунтів стерлінгів**

Стаття бюджету	2017	2016	2015	2014	2013	2012	Разом 2012–2017
Актуальні податкові надходження	191	426	100	69	69	79	934
Доходи отримані	23,420	21,844	18,608	14,386	13,321	12,574	104,153
Прибутки отримані	6,693	6,232	5,177	4,067	3,879	3,833	29,881
Потенційні податкові зобов'язання	1,258	1,246	1,035	854	892	920	6,205
Оцінена сума податків, сплату яких було уникнено	1,068	820	936	785	824	841	5,274

*Джерело:* [153].

Як приклад однією зі схем оптимізації податків з доходів від використання об'єктів інтелектуальної власності є «Подвійний ірландсько-нідерландський сендвіч» («Double Irish Dutch Sandwich»). Така схема широко застосовувалася в США, її використовували компанії Apple, Facebook, Google, Microsoft, Oracle Corp and Pfizer Inc. [154]. Для її застосування компанії скористалися прогалинами правил оподаткування роялті у податковому законодавстві Ірландії та Нідерландів та реєстрували дві ірландські компанії, одна з яких виступала податковим резидентом офшорної юрисдикції, та третю – нідерландську.

За оцінками експертів, на кінець 2017 р деякі американські найбільш прибуткові компанії, включаючи Apple, вивели в офшори більше 1 трильйона дол. США, використовуючи «Подвійний ірландсько-нідерландський сендвіч» у компаніях «невидимках» [155]. Зважаючи на міжнародну критику, влада Ірландії змінила податкове законодавство, і 2020 календарний рік став останнім роком, коли транснаціональні компанії змогли скористатися цією схемою.

Отже, транснаціональні компанії протягом останніх років широко використовують вигоди від трансфертного ціноутворення, як наслідок, державні бюджети недоотримують податки.

Крім того, окремі держави почали одноосібно вводити податки на цифрові послуги (податок з обороту – Digital Service Tax, правила оподаткування «цифрових» постійних представництв) [156]. Ініціативу запровадити 3%-вий податок для великих цифрових компаній розглядали у ЄС, проте, вона не була підтримана [157; 158]. Однак такі заходи не координувалися на міжнародному рівні і могли спричинити велике адміністративне навантаження на бізнес та ускладнити співпрацю між країнами. Наприклад, впровадження Францією 3%-вий податок на великі технологічні компанії, що надавали послуги французьким споживачам, стало причиною торгової війни з США у 2019–2020 рр., оскільки новий податок в основному націлений на доходи американських компаній (Facebook, Google, Amazon) [159]. Водночас, впровадження національних правил окремими країнами суперечить підходам Плану BEPS, які спрямовані на уніфікацію та стандартизацію правил оподаткування на міжнародному рівні.

Новою сторінкою в трансформації податкової системи глобального рівня стала ініціатива країн «Великої двадцятки» та ОЕСР щодо впровадження двокомпонентного рішення (Two-Pillar Solution), що складається з двох правил (Pillar 1 та Pillar 2) та спрямоване на подолання викликів оподаткування цифрової економіки [160]. Його правила поширюватимуться на МГК. Двокомпонентне рішення (Two-Pillar Solution) забезпечить уніфікований підхід різних країн до оподаткування МГК та цифрового бізнесу, що зменшить податкову конкуренцію між юрисдикціями та витрати бізнесу на адміністрування оподаткування [161].

Дж. Кокрофт та Р. Арнісон стверджують, що деякі економісти очікують, що Двокомпонентне рішення спонукатиме МГК репатріювати капітал до країни, де розташована їх материнська компанія (після років намагань зробити протилежне). І у випадку, коли такі очікування справдяться, тоді буде неминучим посилення економік цих країн [162].

Сьогодні високоцифровий бізнес має високу рентабельність, мобільність і можливість продавати послуги та товари на глобальному рівні без створення

представництв у кожній країні. Зокрема, закордонними вченими піднімалося питання щодо застосування критерію фізичної присутності компанії у певній юрисдикції для можливості оподаткування її прибутку. Зважаючи на розвиток цифрових технологій, це не завжди є актуальним. М. С. Кірш наголошував, що зростання обсягів надання послуг віддалено зменшують практичне значення принципу фізичної присутності та підкреслив необхідність перегляду діючих податкових правил та міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування [163]. Професор Аві-Йона запропонував правило, згідно з яким цифрові послуги мають оподатковуватися у країні, де вони споживаються [164]. Серед вітчизняних науковців світову практику впровадження податків на електронні послуги та можливості її імплементації в Україні досліджували Г.Котіна, М.Степура та Ю.Поливана [165]. В липні 2021р. понад 130 країн, що представляють понад 90% світового ВВП, приєдналися до заяви про створення нової Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS ОЕСР/великої двадцятки (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) [160; 166]. Внаслідок обговорень правила вдосконалено та розроблено плани з їх імплементації, що офіційно схвалені G20 на саміті в Римі 31 жовтня 2021 р. [167].

За даними ОЕСР, станом на 4 листопада 2021 р. 137 податкових юрисдикцій, економіки яких генерують більше 95% світового ВВП, приєдналися до заяви про створення нової Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS ОЕСР/«Великої двадцятки» (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) [168].

Правила Pillar 1 спрямовані на перегляд правил оподаткування для суб'єктів цифрової економіки, Правила першого компоненту OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS – на врегулювання норм оподаткування цифрового бізнесу:

- а) соцмережі (Facebook, LinkedIn, Twitter);
- б) стрімінгові сервіси (Netflix, HBO тощо);
- в) оператори телекомунікацій (Vodafone);
- г) е-комерція (Amazon, Alibaba, Booking.com);
- д) продавці комп'ютерного та телекомунікаційного обладнання, (Microsoft, Apple);
- є) розробники програмного забезпечення.

Pilar 1 передбачає значне спрощення правил застосування принципу «витагнутої руки» та уніфікацію правил оподаткування цифрового бізнесу (*Додаток І*).

Розглянемо застосування правил Pilar 1 на практичному прикладі. Згідно з чинними нормами вітчизняного податкового законодавства, МГК, що здійснює діяльність у сегменті цифрового бізнесу, може продавати свої послуги споживачам в Україні без реєстрації представництва або створити ТОВ, функцією якого є виключно просування послуг (маркетинг та реклама). Враховуючи обмежені функції локального ТОВ, в Україні буде сплачуватись податок на прибуток лише з прибутку від рекламної діяльності. При цьому виручка від наданих послуг може бути суттєвою та відображатись в обліку іноземної компанії (яка не зареєстрована платником податків в Україні та не сплачує податки). Згідно з правилами оподаткування Pilar 1 отримання МГК понад 1 млн євро річного доходу в Україні є ознакою суттєвого економічного зв'язку з Україною, після встановлення якого частина прибутку всієї МГК може бути перерозподілена для цілей оподаткування податком на прибуток в Україні. Отже, продажі послуг МГК будуть оподатковані в Україні навіть за умови, якщо МГК не має зареєстрованих дочірніх компаній в Україні чи локальні компанії не здійснюють продаж послуг.

За попередніми оцінками ОЕСР, внаслідок запровадження правила Pilar 1 більше 100 млрд доларів прибутку до оподаткування буде перерозподілено для оподаткування в юрисдикціях, де відбувається споживання продукту, тобто там, де фактично і генерується прибуток [152].

Впровадження правила оподаткування Pilar 1 для України матиме позитивний фінансовий ефект для державного бюджету, адже в країні здійснюють діяльність МГК, що належать до цифрового бізнесу, однак відсутні інструменти для оподаткування їхньої діяльності. Крім того, імплементація правила Pilar 1 не матиме впливу на інвестиційну привабливість України, адже ініціатива є глобальною і міжнародний бізнес готується до його запровадження. Уніфікація правил матиме перевагу і для МГК, адже витрати на адміністрування розрахунку податків МГК зменшаться.

Правила оподаткування Pilar 1 містять також механізми, що запобігають виникненню податкових спорів та сприяють вирішенню їх з метою запобігання виникненню ризиків подвійного оподаткування. Ще одна важлива проблема правил

оподаткування полягає в тому, що в основному країни оподатковують прибутки мультинаціональних компаній, які згенеровано у цій юрисдикції, припускаючи, що іноземні прибутки будуть оподатковані у відповідних юрисдикціях. Однак у випадку, коли МГК виводить свої прибутки до юрисдикцій з мінімальними податковими ставками, вона може уникнути оподаткування. Правила Pillar 2 вводять глобальну мінімальну ставку податку на прибуток у розмірі 15%, усуваючи таким чином податкову конкуренцію між юрисдикціями. Правила мають на меті розв'язати проблеми з розмиванням бази оподаткування у високоподаткових країнах (де розташовані материнські компанії МГК), які не вирішуються правилами КІК. Pillar 2 запроваджує:

а) правила GLoBE (Global anti-Base Erosion Rules) – глобальні правила антирозмивання податкової бази (*табл. 1.7*);

б) treaty-based rule (the Subject to Tax Rule (STTR)) – надання переваги за конвенцію для доходу, який підлягає оподаткуванню в іншій юрисдикції [160; 161].

*Таблиця 1.7*

### **Глобальні правила антирозмивання податкової бази GLoBE Pillar 2 Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS ОЕСР/ G20**

<b>Правило</b>	<b>Зміст правила</b>
На кого поширюється правило	МГК: <ul style="list-style-type: none"> <li>• річний обсяг виручки понад 750 млрд євро (визначений згідно з BEPS Action 13)</li> </ul>
До кого не застосовується правило	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Державні підприємства</li> <li>• міжурядові організації</li> <li>• пенсійні та інвестиційні фонди (є винятки)</li> <li>• некомерційні організації</li> </ul>
Правило включення доходу (income inclusion rule)	Застосовується до материнської компанії МГК. Якщо дочірня компанія, податковий резидент іншої юрисдикції сплачує ПнП за ефективною ставкою менше 15%, материнська компанія буде зобов'язана заплатити у своїй юрисдикції податок на прибуток з тієї частини прибутку дочірньої компанії, яка не була оподаткована в іноземній юрисдикції (до досягнення рівня оподаткування за ефективною ставкою 15%)
Правило оподаткування неоподаткованого доходу (Undertaxed payment rule)	якщо прибуток іноземної дочірньої компанії не підлягав оподаткуванню за правилом включення доходу (описаний вище), материнська компанія буде зобов'язана виключити з витрат або провести коригування прибутку щодо операції з цією дочірньою компанією, з метою щоб прибуток був оподаткований на рівні материнської компанії

*Джерело:* [149; 152; 160; 161].

Глобальні правила антирозмивання податкової бази GLoBE передбачають скоординовану систему оподаткування, яка повинна забезпечити сплату МГК мінімального рівня податку на доходи, отримані в кожній з юрисдикцій, де МГК здійснює діяльність. Їхній механізм передбачає накладення додаткового податку на прибуток, що виникає в юрисдикції, коли ефективна ставка податку юрисдикції нижча за мінімальну ставку [169].

20 грудня 2021 р. ОЕСР опублікувала детальні правила для імплементації Правил GLoBE. Опублікований звіт визначає сферу застосування глобальних правил антирозмивання податкової бази, їхні чинні положення та визначення [169].

Як зазначено у *табл. 1.7*, Правила GLoBE застосовуватимуться до МГК, річний дохід яких перевищує 750 млн євро, розрахованих згідно з BEPS Action 13 (Country by Country Reporting) [90]. Результати аналізу Правил GLoBE свідчать, що вони застосовуються юрисдикціями, в яких зареєстровані материнські компанії МГК.

Однак українські МГК структуровані таким чином, що материнські компанії, зареєстровані за кордоном, в основному в низькоподаткових юрисдикціях. В Україні з 2022 р. запроваджено правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК) [170]. Розміри річного доходу для застосування правил КІК є значно нижчими за 750 млн євро. Тому імплементація правил GLoBE не впливатиме суттєво на вітчизняний бізнес та на розміри надходжень до державного бюджету.

За попередніми оцінками ОЕСР, внаслідок запровадження правил GLoBE більше 150 млрд дол. США додаткових податкових доходів буде отримано по всьому світу [152].

Для імплементації правил GLoBE оподаткування розроблено Багатосторонню угоду та Модельну Конвенцію, до яких можуть приєднатися країни-учасники OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Після встановлення мінімальної ставки податку та впровадження правил, що мінімізують податкові спори, увага як податкових адміністрацій, так і МГК буде зосереджена на розрахунку бази оподаткованого прибутку, де і буде ризик потенційного виникнення більшості податкових спорів. На нашу думку, правила ТЦ відіграватимуть вирішальну роль у запобіганні та вирішенні податкових спорів.

Правило STTR застосовується до процентів, роялті та деяких інших витрат на користь пов'язаної особи-нерезидента та передбачає право країни, яка виплачує дохід на стягнення додаткового податку з доходу, який підлягає оподаткуванню в іншій юрисдикції за номінальною ставкою менше 9 % [160; 161].

Наприклад, якщо резидент України платить проценти в ОАЕ (де процентні доходи не оподатковуються), то у випадку запровадження цього правила, сума виплачених процентів буде оподаткованою податком на доходи нерезидентів за ставкою 9% замість 5%, що передбачені Конвенцією про уникнення подвійного оподаткування (додаткові 4% будуть стягуватись на підставі STTR).

Впровадження правил STTR в Україні надасть можливість розширити базу оподаткування при виплаті відсотків нерезидентам, що зареєстровані у:

- офшорних юрисдикція, де немає корпоративного податку (ОАЕ);
- країнах, де застосовується територіальна система оподаткування (Сінгапур, Гонконг: у цих країнах номінальна ставка податку висока, але він не стягується з іноземних доходів);
- країнах, де запроваджені IP Box або інші спеціальні режими оподаткування, при виплаті роялті резидентам цих країн, які скористались пільгами режиму.

Для практичного впровадження нових правил оподаткування країни-учасники OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS повинні підписати міжнародні угоди. Це буде договір, аналогічний MLI (Багатосторонній конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування), приєднавшись до якого країни зможуть внести зміни відразу до Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з різними юрисдикціями. Крім того, юрисдикціям необхідно буде імплементувати ці норми у національне податкове законодавство у 2022 р. та скасувати односторонні заходи щодо оподаткування цифрового бізнесу. Правила Pillar 1 та 2 заплановано застосовувати з 2025 р., а правило неоподаткованого доходу з 2024 р. [161].

На нашу думку, внаслідок ефективного впровадження в дію ініціатив Плану дій BEPS відбудеться розширення податкової бази податку на прибуток, що може



стати поштовхом для зниження податкових ставок у довгостроковій перспективі. Крім того, така ініціатива є сприятливою і для бізнесу, адже правила будуть уніфіковані по всьому світу, що сприяє стабільності міжнародної податкової системи та спрощує процес адміністрування оподаткування як для податкових адміністрацій, так і для підприємств (учасників МГК).

Принципи оподаткування, передбачені Pillar 2, також вже запроваджені у податкове право ЄС. Наприкінці 2022 р. держави-члени ЄС дійшли згоди щодо запровадження мінімальної податкової ставки з податку на прибуток для великих МГК у розмірі 15%, прийнявши Директиву ЄС №2022/2523 від 14 грудня 2022 р. «Про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у ЄС» (далі Директива ЄС №2022/2523) [171]. Уряди країн ЄС повинні імплементувати норми Директиви ЄС №2022/2523 до кінця 2023 р. Україна теж повинна розпочати роботу над впровадженням цієї Директиви в рамках роботи над гармонізацією податкового законодавства з європейським.

### **1.3. Виникнення та становлення трансфертного ціноутворення в Україні**

На думку українських науковців, елементи регулювання трансфертного ціноутворення в Україні з'явилися в 1995 р., коли в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» вперше у вітчизняному законодавстві впроваджено поняття звичайної ціни [172]. Однак сфера застосування звичайної ціни на той час була значно ширшою, ніж у сучасному ТЦ.

Впровадження інституту ТЦ в Україні обумовлено рядом економічних передумов. Зокрема, за даними Міністерства доходів і зборів України, тільки в 2012 р. 54 % українського товарного експорту вивезено через третіх, часто афілійованих осіб, а загальний обсяг експорту за непрямыми контрактами склав 260 млрд грн. У результаті за межами України залишилося майже 30% від доходу товарів [173]. Так, з 2007–2008 рр. прямі іноземні інвестиції з України у формі акціонерного капіталу зросли у більше, ніж 25 разів, а з 2008–2012 рр. в середньому зростали на 2,7 % щорічно [174].

За таких умов національна економіка недоотримувала значні фінансові ресурси в розмірі:

- недоотриманих податкових надходжень;
- частки ВВП, яка залишається на підприємствах в офшорних зонах.

Необхідність запровадження ТЦ в Україні підкреслювали науковці Д.М. Серебрянський [175] та А.О. Задоя [33]. Велику увагу вивченню етапів становлення ТЦ в нашій державі приділяли науковці М.О. Кужелєв, І.М. Сиволап [176], М.Т. Сенів [177]. О.В. Онищенко, Л.М. Хоменко, О.І. Авраменко вивчали еволюцію ТЦ, встановили етапи розвитку ТЦ в Україні та визначили його характерні риси на сучасному етапі [178]. Розвиток правового регулювання ТЦ на міжнародному та національному рівнях окремих держав досліджував Р.В. Джох [171]. Велике значення у розвитку вітчизняної науки з дослідження теоретичних і практичних проблем із застосування правил ТЦ мають праці вчених А.М. Котенка, М.О. Мішина [179], Р.В. Мельниченка [180; 181]. Незважаючи на великий внесок науковців, потребують перегляду методичні підходи до чинних правил ТЦ, спрощення вимог до документації з ТЦ, оновлення критеріїв КО. На нашу думку, вдосконалення вимагають насамперед критерії, які застосовуються до господарської операції для визнання її контрольованою, впровадження концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю.

1 вересня 2013 р. набув чинності Закон України №408-VII «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» (далі Закон № 408-VII), прийнятий 7 липня 2013 р. Верховною Радою України [182], яким уведено поняття трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій до Податкового кодексу України (далі ПКУ) [183].

Найважливішими категоріями Закону стали трансфертне ціноутворення, контрольовані операції (далі КО), пов'язані особи, а також зіставні операції [184]. Закон містив вимоги щодо обов'язку платника податків складати документацію з ТЦ, яка мала містити: дані про Групу, членом якої є платник податків, його пов'язаних осіб, позицію на ринку, ризики й активи учасників операцій, розрахунок ринкової ціни операції тощо. Також у 2013 р. встановлено правила щодо звітності

про КО і визначено штрафні санкції за її несвоєчасне подання чи помилки в ній. Серед недоліків тогочасних правил ТЦ - те, що бізнесу певних сегментів економіки (виробники зернових культур, продуктів неорганічної хімії, чорних та кольорових металів) було дозволено мати відхилення трансфертної ціни від діапазону на 5%, що порушувало принцип рівності всіх платників податків перед законом. У платників податків виникали труднощі при практичному застосуванні вимоги щодо використання виключно офіційних джерел інформації при визначенні ринкової ціни для встановлення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки» для товарів, які мають біржове котирування [185]. Інформація, опублікована на сайтах бірж, не завжди давала змогу зіставити біржові умови з умовами КО і відповідно здійснити коригування для досягнення зіставності КО. Тому Законом №72-VIII 28 грудня 2014 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» виключено положення про пріоритетність офіційних джерел інформації [186].

У 2017 р. у вітчизняному законодавстві до переліку контрольованих операцій додано також операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток, а саме, організаційно-правова форма яких включена до офіційного переліку організаційно-правових форм нерезидентів, у розрізі держав (територій), затвердженого Кабінет Міністрів України (далі КМУ), або які не є податковими резидентами країни, в якій вони зареєстровані як юридичні особи [187; 188].

Наступним етапом наближення регулювання ТЦ до міжнародних стандартів стали зміни до податкового законодавства, що були впроваджені у 2018 р., які зокрема віднесли до КО внутрішньогосподарські розрахунки між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [189].

Новим етапом реформування правил ТЦ в Україні стало приєднання до мінімального стандарту Плану дій BEPS у 2017 р. та його імплементація в законодавство України з питань оподаткування [84]. Протягом 2019–2022 рр. відбувалася активна робота з впровадження Плану дій BEPS, зокрема було внесено такі зміни щодо правил ТЦ:

- збільшено до 25% критерій визнання осіб пов'язаними;

- розширено перелік організаційних форм ведення господарської діяльності, на яких поширюються критерії визнання пов'язаності осіб;
- врегульовані питання операцій із сировинними товарами;
- визначено перелік умов, за якими контролюючі органи мають право не визнавати розумну економічну причину та ділову мету окремих операцій у разі доведення цієї обставини;
- впроваджено трирівневу звітність з ТЦ;
- удосконалено звітність про КО [170; 190; 191].

Законодавці також передбачили застосування спеціального методу ТЦ для складних випадків оцінки вартості компенсацій при переданні управління окремими бізнес-процесами або матеріальних активів. Метод визначення ринкової вартості угоди засновується на зіставності оцінки вартості нематеріальних активів на основі поточної (дисконтованої) вартості майбутніх грошових потоків. Означені положення передбачені оновленими Настановами ОЕСР для фінансових операцій [87].

На сьогодні основним вітчизняним законодавчим документом, який встановлює правила ТЦ, є ПКУ [183]. ПКУ визначає перелік господарських операцій щодо яких застосовуються правила ТЦ, встановлює критерії КО, правила підготовки і подання звітності КО та відповідальність за порушення норм податкового законодавства у цій сфері. Порядок та процедури виконання положень ПКУ, які регламентують питання ТЦ, визначені підзаконними нормативно-правовими актами КМУ, Міністерства фінансів України (далі МФУ) та Державна Податкова Служба (далі ДПС). У разі прийняття нових норм податкового права з ТЦ, щодо яких є ризик неоднозначного застосування, МФУ надає узагальнюючі податкові консультації. Також ДПС видає інформаційні листи з питань ТЦ, щодо яких платники податків потребують роз'яснення. В Україні активно розвивається судова практика щодо ТЦ [192].

Як визначено податковим законодавством України, господарською операцією для цілей ТЦ є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток зокрема, але не виключно:

- операції з товарами, такими, як сировина, готова продукція тощо;
- операції з придбання (продажу) послуг;
- операції з нематеріальними активами, такими, як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;
- операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні;
- операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку [183].

Однак слід звернути увагу, що встановлений ПКУ перелік не є винятковим. Так, у своїх роз'ясненнях ДПС наполягає на підході, що господарська операція з відступлення права вимоги за кредитним договором (включаючи основну суму боргу за кредитом та проценти за ним) є господарською операцією для цілей ТЦ, і загальна сума зобов'язання та нарахованих процентів повинні включатися до розрахунку обсягу КО [193, 194, 195]. Також своїм листом МФУ рекомендує визнавати КО з виплати заробітної плати нерезидентам у випадку, коли інші умови ГО відповідають критеріям КО [196].

Оскільки згідно з чинним податковим законодавством контрольованою вважається господарська операція (ГО), яка впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства, то дійдемо висновку, що підприємствами, стосовно яких можуть застосовуватися правила ТЦ (суб'єкти ТЦ), є:

- 1) платники податку на прибуток підприємств (ПнП) – резиденти та нерезиденти;
- 2) резиденти Дія Сіті – платники податку на особливих умовах.

Науковці у своїх працях підсумовують, що суб'єктами ТЦ не можуть бути:

- фізичні особи;
- фізичні особи, які проводять незалежну професійну діяльність;
- фізичні особи – підприємці;
- фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування;
- юридичні особи, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
- неприбуткові підприємства, установи та організації [179].

Згідно з нормами ПКУ ГО суб'єкта ТЦ вважається контрольованою за умови відповідності критеріям, визначеними ПКУ [183] (*табл. 1.8*). Вчені пропонують класифікувати критерії, встановлені для КО, таким чином:

1) вартісні:

- сума річного доходу (РД) підприємства становить 150 млн грн;
- обсяг ГО становить більше 10 млн грн.

2) вид контрагента-нерезидента:

- ГО з пов'язаними особами-нерезидентами;
- зовнішньоекономічні ГО з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- ГО, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ (Перелік держав) або які є резидентами цих держав [197];
- ГО з нерезидентами, які не сплачують ПнП (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи, перелік організаційно-правових форм (ОПФ) таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується КМУ [188];
- ГО (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [183].

### Критерії контрольованих операцій в Україні

Статус контрагента	Фінансові критерії, що виконуються одночасно	
Нерезидент	РД платника податків від усіх видів діяльності $\geq$ 150 млн грн	Обсяг ГО платника податків з кожним контрагентом $\geq$ 10 млн грн
пов'язана особа	X*	X
Для нерезидента – його постійне представництво в Україні	n/a	X
комісіонер	X	X
Номінальний посередник	X	X
організаційно-правова форма, включена до переліку КМУ [188]	X	X
зареєстрований у юрисдикції, яка включена до Переліку країн КМУ [197]	X	X

\*X–застосовується; n/a – не застосовується.

*Джерело:* розроблено автором на основі [183].

А.М. Котенко та М.О. Мішин пропонують застосовувати такі критерії КО: спеціальні – характеристики контрагента-нерезидента та вартісні; загальні; номінального посередника [179].

Результати аналізу актуальних критерії КО (див. *табл. 1.8*) свідчать, що вимоги ТЦ поширюються на операції, стороною яких є контрагент-нерезидент.

Однак правила ТЦ першочергово застосовуються в основному до міжнародних ділових операцій ТНК. Типова Конвенція ООН 2017 р. передбачає застосування принципу «витягнутої руки» для оцінки того, чи умови комерційних і фінансових відносин між пов'язаними підприємствами, які є учасниками МГК, відрізняються від тих, які були б між незалежними підприємствами [46]. У більшості країн ЄС правила ТЦ застосовуються до пов'язаних осіб, незважаючи чи є одна зі сторін КО резидентом іншої країни: Литва [198], Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина [60]. Крім того, всі операції між пов'язаними особами визнаються контрольованими, незважаючи на їх обсяг. Сума операцій може мати значення для вимог щодо обов'язку підготовки документації з ТЦ або застосування спрощених вимог щодо неї.

Податкове законодавство потребує перегляду переліку контрагентів, для операцій з якими застосовуються правила ТЦ. Вважаємо, що вони мають поширюватися для

всіх операцій з пов'язаними особами, незважаючи на статус їх податкового резидентства. Адже сутністю ТЦ регулювання є забезпечення принципу «витягнутої руки» в операціях між пов'язаними сторонами. Такий підхід застосовують країни ЄС, забезпечуючи в тому числі принцип недискримінації платників податків [199].

Згідно з вимогами чинного податкового законодавства платники податків зобов'язані готувати документацію з ТЦ за кожний звітний період, в якому відбувалися КО [183]. Однак підготовка ТЦ документації є складним процесом, що вимагає затрат значних ресурсів (фінансових та людських). Положення нової редакції Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 2022 р. (далі Настанови ОЕСР з ТЦ (2022)) [200] передбачають, що не всі внутрішньогрупові КО є настільки матеріальними, що доцільно вимагати від них складання повного пакета Документації з ТЦ (локального файлу). Крім того, МГК не повинні бути перевантажені вимогами стосовно підготовки складної документації з ТЦ і мають сконцентрувати свої зусилля для підготовки документації щодо найбільш матеріальних КО.

Настанови ОЕСР з ТЦ (2022) рекомендують юрисдикціям встановлювати вартісний поріг для обсягу КО щодо вимог підготовки документації в ТЦ в повному обсягу [200]. Такий вартісний критерій може розраховуватися у процентному відношенні КО до загального обсягу доходу підприємства чи встановлюватися у фіксованому розмірі. Також положення Настанов ОЕСР з ТЦ (2022) не рекомендують вимагати від малих та середніх підприємств підготовки документації з ТЦ такої ж складності як від великих підприємств, однак такі підприємства повинні надати інформацію та документи щодо матеріальних транзакцій на вимогу податкових органів [200]. Тому юрисдикції запроваджують спрощені вимоги до документації з ТЦ для середніх та малих підприємств, скорочуючи перелік інформації, яка вимагається.

Наприклад, у Литві податкове законодавство не вимагає від платників податків підготовки документації з ТЦ (локального файлу), якщо обсяг їх РД у попередньому звітному періоді перевищує 3 млн євро і вони здійснюють КО:

- з іншими литовськими контрагентами та/або іноземними контрагентами, які проводять свою діяльність через постійне представництво (ПП);



- обсягом менш ніж 90,000 євро протягом податкового періоду, крім випадків, коли:
  - а) протягом податкового періоду здійснено кілька ідентичних операцій загальною вартістю понад 90,000.00 євро з тією самою пов'язаною особою;
  - б) така КО нерозривно пов'язана з іншою операцією вартістю понад 90,000.00 євро і, відповідно, вони повинні оцінюватися разом;
  - в) операція була здійснена з особою, зареєстрованою в низькоподатковій юрисдикції [201].

Платникам податків, які не зобов'язані готувати документацію з ТЦ згідно із зазначеними вимогами, дозволяється обґрунтовувати застосування принципу «вितягнутої руки» у довільний спосіб.

Зазначене звільнення щодо підготовки документації з ТЦ не поширюється на фінансові та кредитні установи, страхові компанії, які зобов'язані готувати документацію з ТЦ, незалежно від розміру їхнього обороту.

ПКУ встановлює вимогу подавати Звіт про КО щодо всіх КО, які платник податків здійснював у звітному періоді. Форму Звіту про КО затверджено Наказом МФУ від 18.01.2016 № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про КО» (далі Порядок складання звіту про КО) [202], в якому необхідно зазначити дані аналізу ТЦ (код методу ТЦ, діапазон рентабельності). Отже, ці документації з ТЦ та Звіту про КО є взаємопов'язаними.

На основі викладеного дійдемо висновку, що, з одного боку, міжнародні правові документи передбачають застосування принципу «вितягнутої руки» до всіх операцій з пов'язаними особами, а з іншого, – застерігають від перевантаження платників податків надскладними вимогами щодо підготовки документації з ТЦ. Такий підхід підтверджує і міжнародна практика.

Беручи до уваги результати аналізу діючих правил ТЦ в Україні та міжнародний досвід, запропоновано вдосконалити правила ТЦ таким чином:

- 1) розширити правила ТЦ для операцій, коли стороною виступає резидент України, який є пов'язаною особою платника податку;
- 2) відмінити вартісний критерій обсягу ГО для платників податків, РД яких перевищує 150 млн грн і визнавати ГО контрольованою, незважаючи на її обсяг ( у разі відповідності іншим умовам);
- 3) передбачити застосування принципу «вितягнутої руки» для платників податків, РД яких перевищує 40 млн грн у разі, коли інші критерії операції відповідають критеріям КО;

- 4) для платників податків, РД яких перевищує 40 млн грн, але є меншим 150 млн грн, вимоги щодо підготовки документації з ТЦ не застосовуються у разі, коли обсяг КО становить менше 15 млн грн, обґрунтування дотримання принципу «витягнутої руки» можна надати у довільній формі;
- 5) для платників податків, РД яких перевищує 40 млн грн, але є меншим 150 млн грн, вимоги щодо підготовки документації з ТЦ застосовуються у разі, коли обсяг КО становить більше 15 млн грн,
- б) не застосовувати для платників податків, РД яких перевищує 40 млн грн, але є меншим 150 млн грн, вимоги щодо подання Звіту про КО;
- 7) запровадити спрощену звітність про КО для платників податків, РД яких перевищує 40 млн грн., але є меншим 150 млн (новий додаток Декларації з ПнП – «Додаток КО»);
- 8) Новий Додаток Декларації з ПнП – «Додаток КО» міститиме скорочений перелік інформації про КО: назву контрагента, його адресу; реєстраційний номер, тип та обсяг КО.

Підсумок пропозицій щодо перегляду критеріїв для застосування принципу «витягнутої руки», підготовки ТЦ документації та Звіту про КО наведено у *Додатку К*.

Отже, для визначення КО підприємства важливе значення має встановлення статусу контрагентів, з якими здійснювалися ГО протягом звітного періоду.

За статичними даними ДПС, серед сторін КО переважають нерезиденти, які є пов'язаними особами та резидентами юрисдикцій, які входять до Переліку держав, причому як за кількістю, так і за обсягами КО (*рис. 1.7*).

Концептуально правила ТЦ виникли і розвиваються з метою застосування підходу до розрахунку оподаткованого прибутку за правилом «витягнутої руки» між підприємствами транснаціональних корпорацій, які в свою чергу визнаються пов'язаними особами. Науковці вважають, що механізм ТЦ застосовується в операціях між взаємопов'язаними особами. Отже, такі операції мають перевірятися щодо дотримання принципу «витягнутої руки» [204]. У своїх дослідженнях учені А. Гамперт, Дж. Р. Хайнс, Н. Йоганнесен стверджують, що насамперед ухилення від оподаткування здійснюється ТНК у операціях між пов'язаними особами [205; 206]. Науковці П. Л. Марчіні, Т. Мацца, Дж. Чен досліджували типи операцій із

пов'язаними сторонами, які найчастіше використовують МГК для виведення прибутку [207; 208]. Тому особливе значення в механізмі регулювання ТЦ має встановлення факту пов'язаності (контролю) сторін.

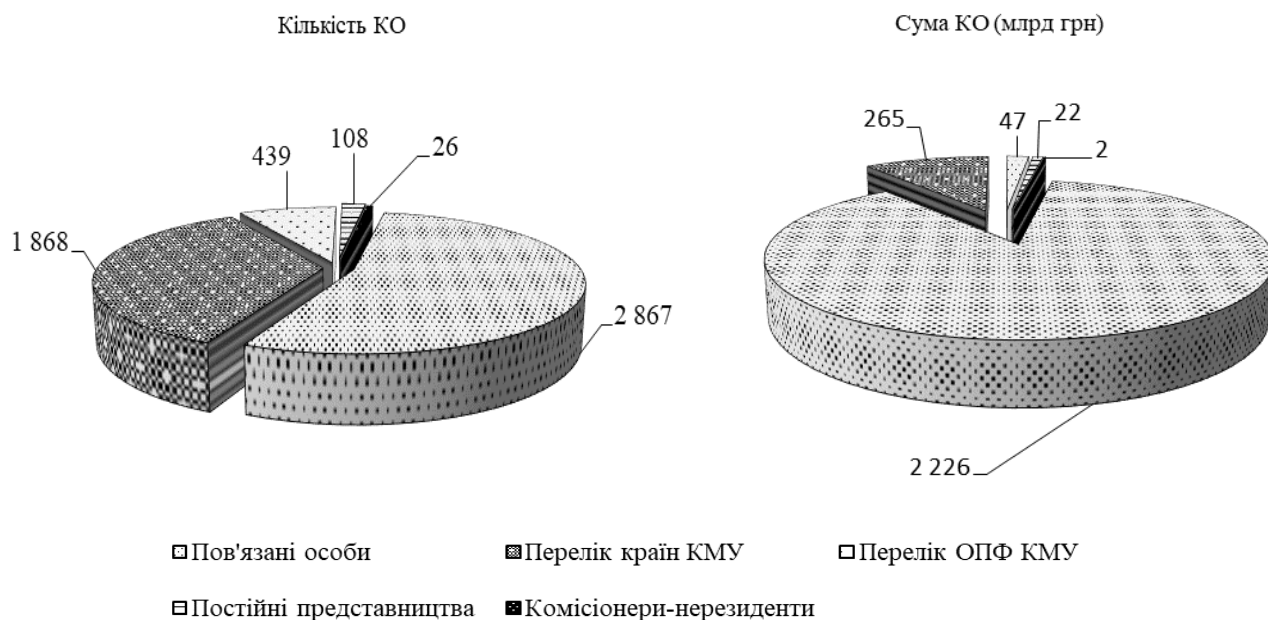


Рис. 1.7. Статистика складу сторін у звіті про КО за 2019 р.

Джерело: [203].

ТНК будують свою групову структуру, враховуючи податкові наслідки, а отже, використовують усі легальні способи зменшення суми податкових платежів. Н.В. Солодка запропонувала таке визначення поняття «група юридичних осіб» – угруповання, в якому материнська організація визначає рішення дочірніх підприємств, а також угруповання незалежних юридичних осіб, об'єднаних єдиним управлінням [209].

Згідно з положеннями Директиви ЄС 2013/34/ЄС термін «група» означає материнське підприємство і всі його дочірні підприємства [210]. У національному законодавстві, а саме – у Національному стандарті бухобліку (НПСБО) 2 «Консолідована фінансова звітність» вказано, що група – це материнське (холдингове) підприємство і його дочірні підприємства [211].

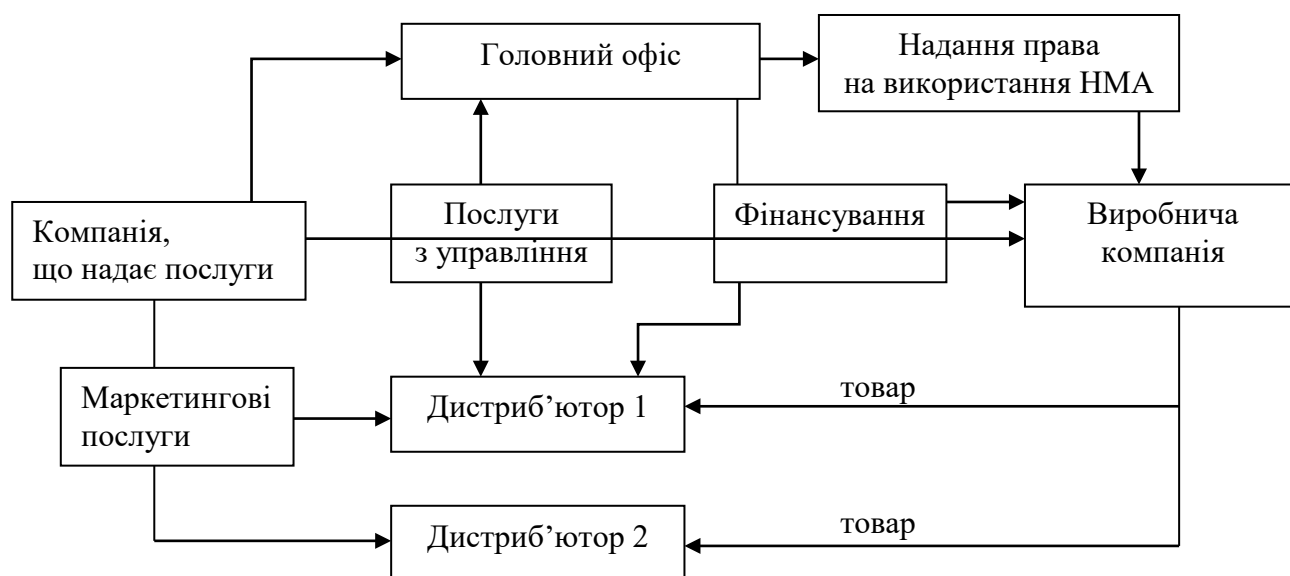
За визначенням НПСБО 2 «Консолідована фінансова звітність», внутрішньогрупові операції – це операції між материнським й дочірніми підприємствами чи з-поміж дочірніми підприємствами, що належать до однієї групи [211].

Материнські компанії великих мультинаціональних компаній зазвичай мають фінансових посередників чи субхолдинги в різних країнах по всьому світу. З управлінської точки зору головним центром прийняття рішень у таких групах компаній може бути ряд структур – від високоцентралізованих до децентралізованих з відповідальністю за розподіл прибутку кожного окремого члена Групи.

Така групова структура зазвичай містить:

- організації, що займаються дослідженнями та розробкою, а також такими міжгруповими послугами, як адміністративні, маркетингові, управлінські чи постачання персоналу;
- компанії, які надають у використання іншим пов'язаним особам нематеріальні активи (торгові марки, ноу-хау), що створені всередині Групи;
- фінансові та страхові компанії;
- виробничі сегменти, що створюють фінальний продукт та розміщені по різних країнах;
- дистриб'ютори (торгові компанії), що здійснюють безпосередню реалізацію.

Класичну побудову економічних взаємовідносин структур Груп наведено на *рис. 1.8.*



*Рис. 1.8. Побудова економічних взаємовідносин структур Груп*

*Джерело: узагальнено автором на основі [200].*

У теорії бухгалтерського обліку поняття «пов'язана особа» охарактеризовано у МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [212], НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [213], а також у Міжнародному стандарті аудиту 550 «Пов'язані сторони» [214] (*табл. Л.1, Додаток Л*).

Розглянемо особливості визначення поняття «пов'язані особи» у вітчизняному податковому законодавстві. Відповідно до норм ПКУ пов'язані особи – юридичні та/або фізичні особи, та/або утворення без статусу юридичної особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням критеріїв, визначених у підпунктах «а»; «в» підпункту 14.1.159 ПКУ. Отже, з метою ідентифікації пов'язаних осіб вітчизняне податкове законодавство містить критерії, які необхідно застосовувати при дослідженні пов'язаності сторін.

У міжнародній науковій літературі з цією метою застосовують поняття «категорії впливу». Термін «категорії впливу», якими держави визначають пов'язаних осіб для цілей ТЦ, та його застосування досліджено багатьма зарубіжними науковцями. Зокрема Дж. Л. Ін та Ю. С. Юань виділяють такі критерії впливу, що застосовують у міжнародній практиці для визначення кола пов'язаних осіб:

- участь в управлінні, контролі чи капіталі іншої сторони;
- спільний член або члени Ради директорів іншої сторони;
- залежність через фінансові відносини (кредити/гарантії іншій стороні);
- залежність через ділові відносини (вимірюється обсягом придбання та/або оборотом бізнесу);
- залежність від персоналу іншої сторони;
- залежність від нематеріальних активів або технологій, що поставляються або зберігаються іншою стороною;
- інші конкретні визначення [215].

Важливо зазначити, що країни застосовують різні підходи до критеріїв впливу для визначення пов'язаності сторін. Зважаючи на міжнародну практику та діючі положення ПКУ, класифікація категорій впливу може бути доволі детальною і потребує періодичного перегляду відповідно до змін податкового законодавства (*табл. Л.2, Додаток Л*).

Отже, підходи до категорій впливу для пов'язаних осіб тісно взаємопов'язані з підходами, які широко використовують у практиці зарубіжних податкових

адміністрацій. Варто наголосити, що на сьогодні поріг для визнання осіб пов'язаними через володіння корпоративними правами іншої юридичної особи становить 25%, що в цілому відповідає міжнародній практиці (зазвичай застосовується 25% чи 51%). Також така гранична межа узгоджується з нормами вітчизняного законодавства щодо визнання фізичної особи кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи.

Згідно з нормами ПКУ для цілей оподаткування поняття «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)» вживається у значенні, наведеному в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (далі Закон № 361-IX) [216]. Закон № 361-IX визначає контролером фізичну особу, яка має вирішальний контроль на іншого суб'єкта господарської діяльності, а також містить перелік ознак такого вирішального впливу (*рис. Л.1, Додаток Л*).

Оскільки структура власності МГК часто є складною, із наявністю багаторівневих ланцюгів володіння, тому податкове законодавство містить чітко сформульовані правила для застосування правильних підходів до розрахунку корпоративної частки (*табл. 1.9*).

Таблиця 1.9

### Аналіз правил розрахунку частки корпоративних прав

Правило	Умова
Правило додавання часток	Володіє фізична особа безпосередньо або опосередковано корпоративними правами у розмірі 25 % і більше у юридичній особі, усі корпоративні права, що належать (безпосередньо та/або опосередковано) особі, є сумою часток корпоративних прав, які: <ul style="list-style-type: none"> <li>• безпосередньо та/або опосередковано належать такій фізичній особі у юридичній особі через володіння корпоративними правами;</li> <li>• належать будь-яким пов'язаним особам такої фізичної особи у зазначеній юридичній особі (без врахування осіб, пов'язаних з такою фізичною особою через пряме та/або опосередковане володіння корпоративними правами)</li> </ul>
Правило множення (опосередковане володіння в одному ланцюгу)	Розмір частки володіння корпоративними правами розраховується шляхом множення часток володіння корпоративними правами
Правило множення та підсумовування часток у ланцюгу володіння через кілька ланцюгів	Розмір частки володіння корпоративними правами розраховується шляхом підсумовування часток володіння корпоративними правами в кожному ланцюгу
Правило 20 % у кожній ланці одного ланцюга	Частка володіння корпоративними правами кожної особи в наступній юридичній особі в ланцюгу становить 20 і більше %, усі особи такого ланцюга є пов'язаними (незалежно від результатів множення)

*Джерело:* розроблено автором на основі [183].

Аналізуючи пов'язаність компаній нерезидентів, необхідно досліджувати їх можливу пов'язаність через фізичних осіб. Так, особи, які мають родинні стосунки, можуть бути засновниками чи входити до складу керівництва різних компаній, і таким чином ці компанії вважатимуться пов'язаними.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 (далі Закон № 466-IX) у 2020 р. розширено коло пов'язаних осіб, зокрема до їх переліку включено утворення без статусу юридичної особи [170]. Результати огляду фахової літератури свідчать, що розвідкам теоретичних і практичних аспектів застосування принципу «витягнутої руки» до операцій з утворення без статусу юридичної особи (joint ventures) приділяли увагу зарубіжні вчені [217], що засвідчує актуальність включення таких утворень до переліку пов'язаних осіб. Для більш детального їх дослідження, слід з'ясувати сутність цих утворень, з якими можуть відбуватися КО (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

### Аналіз поняття «утворення без статусу юридичної особи»

Аспект	Правило
Визначення поняття	Утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, що регулюють його діяльність (особистого закону), має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірителів або інших вигодоотримувачів
Які утворення/ організації можуть належати	Партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави /території (не виключно)
Які організації прирівнюються	Особи-нерезиденти, організаційно-правова форма яких включена до Переліку ОПФ, що відповідно до закону не є юридичними особами

Джерело: розроблено автором на основі [183].

ПКУ надає право сторонам КО самостійно визнати себе для цілей оподаткування пов'язаними особами за наявності обставин впливу на діяльність сторін, які відсутні в переліку критеріїв впливу. Достовірне формування переліку пов'язаних осіб та його періодичне оновлення платником податків є дуже важливим для дотримання правил ТЦ, адже згідно з нормами ПКУ ДПС у судовому порядку

він може довести пов'язаність осіб на основі фактів і обставин, чи здійснювався фактичний контроль однієї компанії за бізнес-рішеннями іншої [183].

Критерії визначення пов'язаних осіб необхідно розширити, віднісши до них юридичних осіб, від зовнішньоекономічних операцій з якими підприємство отримало протягом календарного року 75 і більше відсотків загальної суми доходів або понесло 75% витрат. Причому до таких пов'язаних осіб необхідно віднести також і утворення без юридичної особи.

Учені наголошують, що встановлення трансфертних цін вважається одним із найбільш обговорюваних питань оподаткування не тільки щодо транскордонних операцій, але також і для виключно внутрішніх КО [218]. Беручи до уваги думку вчених та кращу міжнародну практику, запропоновано передбачити в українському податковому законодавстві віднесення до контрольованих всіх операцій між пов'язаними сторонами, включаючи пов'язані компанії, які є податковими резидентами України. Для операцій з іншими нерезидентами (як не є пов'язаними особами), де існують ризики розмивання податкової бази, доходи чи витрати мають визначатися за принципом «витягнутої руки». Такої думки дотримуються і міжнародні фахівці [219].

Однак на сьогодні у вітчизняному законодавстві коло нерезидентів, операції з якими можуть бути контрольованими, є ширшим через об'єктивні причини.

Зокрема, розглянемо операції з нерезидентами низькоподаткових юрисдикцій. Згідно з дослідженнями Інституту соціально економічної трансформації 2020 р. втрати державного бюджету внаслідок переміщення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій становлять від 23 до 40 млрд грн щорічно [220]. Зокрема, за даними НБУ, у 2018 р. частка платежів українських компаній до країн, які належать до низькоподаткових юрисдикцій, становила одну третю всіх платежів (*рис. 1.9*).

Згідно з даними цього ж ресурсу дві третіх негарантованих довгострокових позик, залучених нефінансовим сектором української економіки, надані компаніями-нерезидентами, зареєстрованими у Нідерландах, Кіпрі та Британських Віргінських островах (*рис. 1.10*). Отже, українські компанії продовжують широко використовувати схеми виводу своїх доходів за кордон.



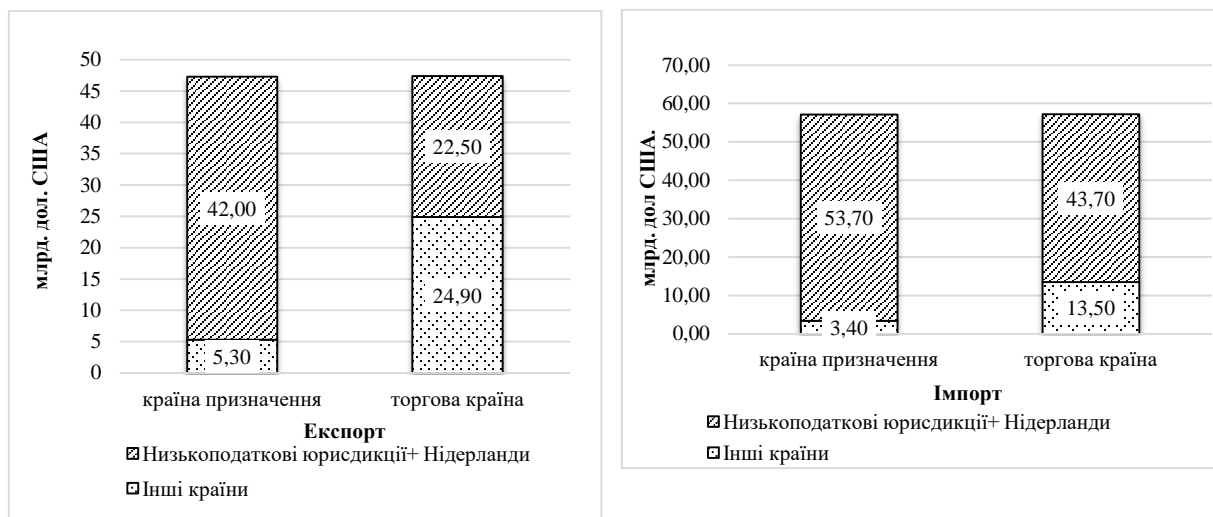
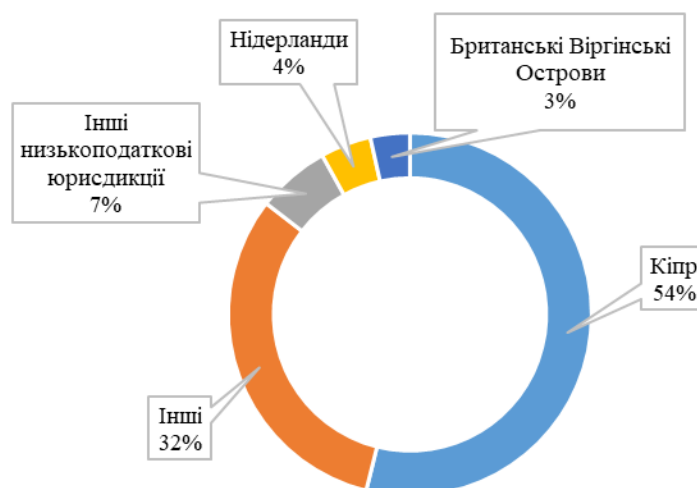


Рис. 1.9. Структура платежів за зовнішньоекономічними контрактами у 2018 р.  
Джерело: [221].



Сума позики, млрд дол. США

Рис. 1.10. Сума негарантованих довготермінових позик, нефінансовий сектор, млрд дол. США станом на 01.04.2019

Джерело: [221].

Правила ПКУ визначають нерезидентів, які зареєстровані або є податковими резидентами низькоподаткових юрисдикцій, такими, щодо яких застосовуються правила ТЦ. До низькоподаткових юрисдикцій ПКУ віднесено юрисдикції за такими критеріями:

- 1) з нижчою на 5 і більше відсоткових пунктів ставкою податку на прибуток, ніж в Україні;

- 2) з якими Україною не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформацією;
- 3) держави, компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією [183].

Перелік затверджено Постановою КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977» від 27 грудня 2017 р. № 1045 (далі Перелік держав) [197].

Необхідність застосування правил ТЦ до операцій з такою категорією нерезидентів доводили вітчизняні вчені В. А. Новицький [222], І. С. Корінь [223]. Варто відмітити, що з 2017 набула чинності норма ПКУ, згідно з якою операції визнавалися контрольованими з 1 січня звітного року, який є наступним за календарним роком, у якому держави включено до такого Переліку держав. Тобто до 2017 р. у разі, коли до Переліку держав вносилися зміни, для аналізу повинен був братися період, коли країна була включена до Переліку держав.

Водночас практичний досвід засвідчує, що податкові норми щодо нерезидентів, юрисдикція яких включена до Переліку держав, потребують доповнення та вдосконалення, оскільки в деяких ситуаціях може виникнути дискусія щодо порядку визначення статусу нерезидента для цілей ТЦ. Наприклад, постачальник зареєстрований як юридична особа в Об'єднаних Арабських Еміратах (ОАЕ) (юрисдикція включена у Перелік держав у 2018 р.) та має філіал у Лабуані (Малайзія) – (територія завжди була у Переліку країн), що є вантажовідправником. Постає питання: за який період операції по такому контракту будуть контрольованими? На перший погляд, платник податків може прийняти рішення визначити як контрольовані операції за 2018 рік/період, коли ОАЕ було включено у Перелік держав, зважаючи на факт, що договір укладено з резидентом ОАЕ. Однак існують випадки, в яких контролюючий орган визнає контрольованими операції за місцем реєстрації філіалу, фактичного вантажовідправника.

Причому, якщо при дослідженні статусу нерезидента виявляються суперечності, то довідка про те, якої країні він є податковим резидентом та в який

бюджет сплачує податки, буде мати вирішальне значення (*табл. 1.11*). Ця довідка має бути видана виключно у паперовій формі (електронна форма не приймається), перекладена на державну мову та засвідчена апостилом.

Таблиця 1.11

### Вплив статусу податкового резидента на відповідність критерію КО

Інформація	Приклад 1	Приклад 2
Країна реєстрації	Острів Джерсі <i>входить у Перелік держав</i>	Гонконг <i>входить у Перелік держав</i>
Довідка, видана компетентним органом, підтверджує статус податкового резидента	Сполучене Королівство <i>Не входить у Перелік держав</i>	BVI (Британські Віргінські острови) <i>Входить у Перелік держав</i>
Статус нерезидента	Застосовуються правила ТЦ	Застосовуються правила ТЦ

*Джерело:* розроблено автором на основі [197].

На сьогодні у світі великі зусилля податкових адміністрацій спрямовані на протидію розмивання податкової бази гібридними механізмами, зокрема гібридними юридичними особами та корпоративними утвореннями, які є прозорими для оподаткування в одній державі і непрозорими – в іншій [220]. Тобто використання можливостей мінімізації оподаткування у зв'язку зі специфікою організаційно-правової форми компанії та умов оподаткування такої форми господарювання. З цією метою ОЕСР видала Звіт щодо невідповідності гібридних механізмів [224], а в ЄС прийнято Директиву 2018/822/EU (DAC 6) [118]. Проблематику цього питання досліджували закордонні вчені Дж. Саурах [225], М. Зоммер [226].

У той же час в Україні для запобігання зниження бази оподаткування з податку на прибуток підприємств через використання юрисдикцій, які надають окремими видам суб'єктів господарювання пільги чи преференції в оподаткуванні, до переліку нерезидентів, операції з якими регулюються правилами ТЦ, у 2017 р. додано нерезидентів, організаційно-правова форма яких передбачає, що вони:

а) не сплачують податок на прибуток;

б) не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридична особа.

ПКУ передбачає, що перелік таких організаційно-правових форм має затверджувати КМУ [183]. Такий Перелік затверджено Постановою КМУ від 4 липня 2017 р. № 480 (далі Перелік ОПФ) [188]. При цьому, якщо ОПФ

нерезидента включено до Переліку ОПФ, однак контрагент надав довідку, що він сплачував податок на прибуток в країні реєстрації, то операції з таким нерезидентом за відсутності інших умов є неконтрольованими.

Вагомий внесок у дослідження підходів до впорядження та формування такого Переліку ОПФ, а також надання рекомендацій щодо його вдосконалення та періодичного перегляду зробили вітчизняні вчені С.С. Брехов, Д.М. Стародуб, І.М. Сиволап [227].

Навіть за умов, коли сума операцій з нерезидентами, юрисдикція або форма господарювання яких включена до Переліку ОПФ, є меншою, ніж критерій, встановлений для визнання операції контрольованою, платник податків має здійснити аналіз операцій щодо відповідності її принципу «витягнутої руки». Таким чином, підприємству слід підготувати документацію, яка засвідчує такий аналіз. У разі, коли підтвердження, що умови проведення операцій з такими нерезидентами відповідають принципу «витягнутої руки» відсутнє, платник податків повинен включити до різниць, що впливають на розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток 30% вартості таких операцій [183]. Отже, в будь-якому випадку підприємству торгівлі необхідно здійснювати аналіз операцій з такими нерезидентами та підготовляти відповідну документацію (рис. 1.11).

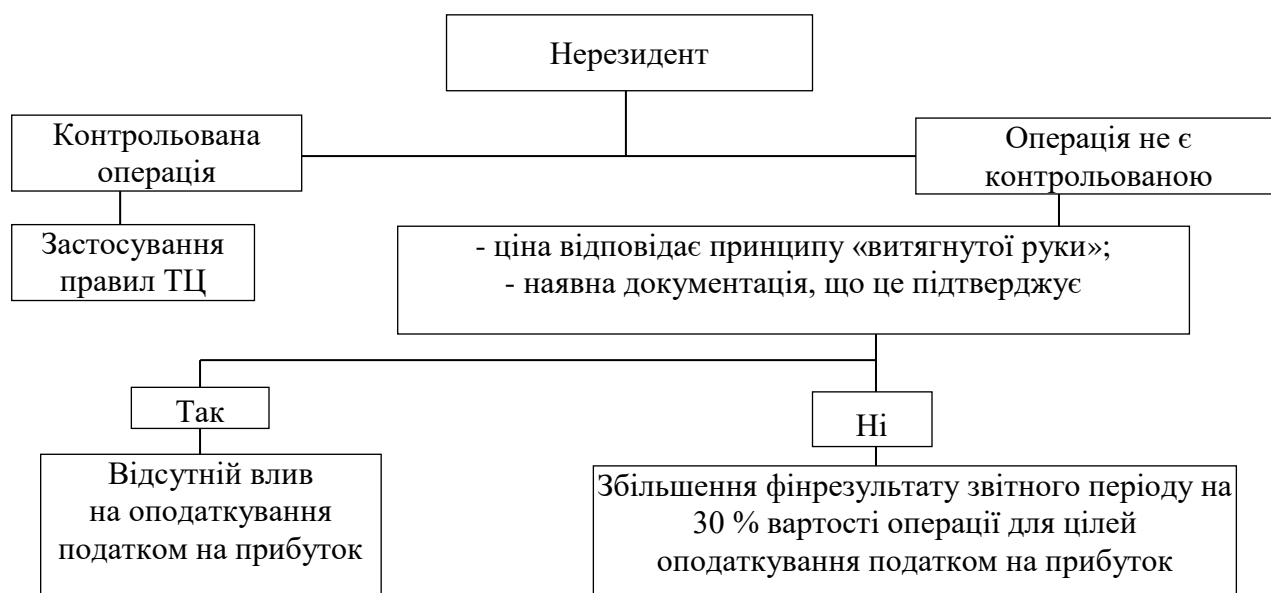


Рис. 1.11. Оподаткування прибутку на податок підприємств операції з нерезидентами, юрисдикція чи ОПФ яких включені до Переліку країн/ОПФ

Джерело: розроблено автором на основі [183].

На практиці уряд вносив зміни до Переліку ОПФ і посеред року, що ускладнювало як управління ТЦ підприємства, так і податковий контроль. Оскільки податкова політика держави має бути послідовною і передбачуваною, запропоновано доповнити ПКУ такими нормами, які вдосконалюють підходи до оновлення Переліку ОПФ:

- Перелік ОПФ переглядається щорічно у термін до 1 листопада року, що передує звітному податковому році;
- оновлена редакція Переліку ОПФ застосовується з 1 січня року, наступного за роком, у якому внесено зміни;
- для перегляду Переліку ОПФ використовують результати аналізу зовнішньоекономічних контрактів, здійснені контролюючим органом.

Окремої уваги при визначенні КО потребує норма ПКУ, яка визнає контрольованими операції з нерезидентом, що не є пов'язаною особою, так званими номінальними посередниками за певних умов (*Додаток М*), адже для того, щоб їх визначити бухгалтерській службі, необхідно здійснити багатоетапний аналіз і не завжди необхідна інформація є доступною. В той же час, у контролюючих органів наявні можливості, які дають змогу виявити такі транзакції, зокрема:

- інформацію про рух товарів з інформаційної бази митної служби;
- інформацію з бази адміністрування ПДВ;
- дані про те, що реальний рух товарів по вантажно-митній декларації відрізняється від документального (не збігаються дані про вантажовідправника, вантажоотримувача і контрактоотримувача);
- процедури міжнародного обміну податковою інформацією.

Отже, цей тип господарських операцій містить значні податкові ризики для суб'єктів господарювання і у випадку, коли в ланцюгу постачання є резиденти або нерезиденти, суб'єкту господарювання необхідно здійснювати перевірку своїх контрагентів щодо наявності у них істотних функцій, активів та ризиків.

Зовнішньоекономічна операція через комісiонера-нерезидента – це окремий тип господарських транзакцій, в яких платник податків (комітент) здійснює постачання

товарів за експортним контрактом третій стороні (покупцю) за допомогою посередника-нерезидента (комісіонера). Причому для визнання транзакції контрольованою, достатньо лише факту залучення нерезидента-комісіонера. Згідно з чинними норм ПКУ стороною КО вважатиметься особа – покупець товарів, саме вона має бути зазначена у звітності з ТЦ, а предметом КО є товари чи послуги, що були об'єктом купівлі-продажу [227]. На нашу думку, при здійсненні КО за участю комісіонера та реалізації продукції звіт має подавати комітент, при придбанні – покупець.

Водночас, у разі взаємодії з посередником-нерезидентом через такі посередницькі договори, як: агентський, доручення, довірчого управління майном, КО не виникає, за відсутності інших умов. Крім того, в операціях, що здійснюються за договорами комісії, у випадку, коли контрагент-нерезидент є пов'язаною особою чи країна його резидентності входить до Переліку країн або форма господарювання до Переліку ОПФ і сума комісійної винагороди становить більше 10 млн грн, то операція з отримання послуг від комісіонера-нерезидента буде контрольованою [228].

Важливим для зміцнення правил ТЦ в Україні, що спрямовані на обмеження можливості отримання незаконної податкової вигоди, є впровадження Законом № 466-IX доктрини ділової мети в оподаткуванні КО та методології її застосування. Необхідність законодавчого закріплення доктрини ділової мети як критерію добросовісності платника податків доводив вітчизняний науковець Я.В. Греца [229]. Законом України від 17.12.2020 р. № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» (далі Закон № 1117-IX) *поняття ділової мети та методології її застосування було удосконалено [191].* Аналіз поняття ділової мети та особливості її застосування для цілей ТЦ наведено у *рис. Н.1 Додатку Н.*

При цьому слід враховувати, якщо внаслідок здійсненої КО економічний ефект не отримано, це не може бути однозначним доказом, що ділова мета в КО відсутня, адже обов'язковим фактором наявності ділової мети є саме намір отримати економічний ефект [228]. Крім того, такий ефект може настати в майбутньому, чи в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Тому,

коли економічний ефект відсутній платник податків повинен обґрунтувати об'єктивні причини, які вплинули на цей ефект. Економічний ефект визначається не лише як приріст активів або їх вартості, але і як збереження або створення умов для збереження їх у майбутньому. Г. Мельник дійшла висновку, що концепція ділової мети передбачає дослідження суб'єктивної складової господарської діяльності платників податків (цілей, намірів, очікувань), унаслідок чого постає необхідність їх документування платниками, хоча формально обов'язок доведення відсутності ділової мети покладено на контролюючий орган [231]. Однак, на думку міжнародних експертів, обов'язок доведення наявності ділової мети слід покласти безпосередньо на платника податків [219]. Платник податків має надавати обґрунтування економічної доцільності здійснення КО та наявності ділової мети у документації з ТЦ [170; 191]. Податкове законодавство не містить конкретизованих вимог щодо форми надання такого обґрунтування. При підготовці обґрунтування розумної ділової мети запропоновано використовувати такий підхід:

- підготовка бізнес-планів, обґрунтування моделі співпраці зі стороною КО;
- обґрунтування закупівельних цін (положення про закупівлі компанії) та цін продажу (цінова політика компанії);
- аналіз ринку, який доводить економічну доцільність здійснення операції (придбання чи продажу);
- прогноз потенційних \ ризиків і негативних факторів, які можуть призвести до зменшення очікуваного економічного ефекту чи до його;
- підготовка внутрішніх протоколів чи службових записок, які містять причини та обставини здійснення КО, що впливають на її економічний ефект.

Аналізуючи умови здійснення КО, необхідно визначати, чи керувалися діловою метою всі сторони КО і, якщо, хоча б у однієї сторони КО економічний ефект полягав лише в зменшенні податкових зобов'язань, таку КО слід розглядати як таку, де ділова мета відсутня.

Складнощі при доведенні наявності розумної економічної причини у платників податків передусім виникатимуть при:

- здійсненні ГО, які є нехарактерними для основної діяльності підприємства;

- застосуванні нетипового виду договору для юридичного оформлення КО;
- придбанні внутрішньогрупових послуг;
- придбанні нематеріальних активів;
- збиткових товарних операціях;
- довготривалому відстроченні оплати.

У випадках, коли у КО ділова мета відсутня, податкове законодавство передбачає збільшення фінансового результату на всю суму вартості товарів, послуг, необоротних активів, що придбавались/реалізовувались по операціях без ділової мети з такими нерезидентами. Розглянемо правила коригування КО із врахуванням доктрини ділової мети (*Додаток Н рисунок Н.2*).

Доказами того, що певна операція не здійснювалась би між непов'язаними особами, можуть бути:

- відмінність певної операції від операцій, які платник податку здійснює в межах своєї звичайної діяльності;
- відмінність певної операції від операцій, які інші платники податків, що здійснюють діяльність за таким саме видом діяльності, зазвичай здійснюють у межах своєї звичайної діяльності;
- за операцією платник приймає ризики, які значно перевищують ризики, які він приймає в межах своєї звичайної діяльності (наприклад, укладається угода, обсяг якої в рази перевищує обсяг чистих активів підприємства, і обсяг якої в рази перевищує обсяг операцій, які укладаються підприємством у межах своєї звичайної діяльності; підприємство надає відстрочення платежів в обсягах, які значно перевищують нормальний строк відстрочення платежів тощо);
- підприємство приймає ризики, які об'єктивно не може контролювати (наприклад, товар придбавається, транспортується і зберігається на таких умовах постачання, що представники підприємства фізично не можуть бути присутніми при переданні товару, і при цьому умови постачання відрізняються від «традиційних»);
- (обґрунтування) строки виконання зобов'язань за укладеними угодами істотно відрізняється від строків виконання зобов'язань за угодами, які укладаються



в межах звичайної діяльності платника податків (можуть бути значно меншими або значно більшими за середній строк обігу дебіторської або кредиторської заборгованості).

Розглянемо підхід до встановлення комерційної раціональності КО на практичних ситуаціях. *Приклад 1:* за результатами аналізу цін виробника на один і той же товар на базисі поставки EXW («Франко завод», з урахуванням корегувань, передбачених ПКУ) встановлено, що в досліджуваному періоді ціни товарів для внутрішнього ринку перевищують ціни для трейдера нерезидента (пов'язаної особи), який здійснює поставки на міжнародні ринки. В цьому випадку потребує вивчення комерційна раціональність такої поведінки. *Приклад 2:* якщо обсяг виробництва товару, при якому досягається ефект від масштабу, істотно перевищує внутрішній попит, і при цьому попит нееластичний за ціною, то збільшення обсягів експортних поставок за рахунок зниження ціни може знизити середні витрати виробництва і реалізації товару. Якщо ж, ті чи інші характеристики товарного ринку не свідчать про економічні причини такого ціноутворення, то така КО може бути розглянута на предмет її комерційної раціональності.

Науковці сходяться на думці, що принцип превалювання сутності над формою є одним з основних принципів сучасного міжнародного оподаткування та міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку [232]. Так, статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV (далі Закон № 996-XIV) серед основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності зазначено принцип превалювання сутності над формою, згідно з яким операції мають обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише відповідно до юридичної форми [233]. Зміст цього принципу вивчали вітчизняні науковці С.Ф. Голов [234], Т.Є. Кучеренко [235], Я. В. Соколов [236]. На сьогодні цей принцип широко застосовується в податковому законодавстві ЄС з метою виявлення уникнення оподаткування, з одного боку, а також прийняття рішень на користь платника податків за відсутності формальностей чи шахрайства – з іншого.

На практиці, якщо умови деяких договорів не дотримуються, сторони можуть діяти по-іншому, ніж передбачено в договорі. Пункт 1.45 Настанов ОЕСР з ТЦ (2017)

передбачає, що за таких обставин необхідно проаналізувати фактичну поведінку сторін [85].

З 2019 р. в Україні Законом України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII імплементовано концепцію «превалювання сутності над формою» для цілей ТЦ: якщо фактичні умови здійсненої КО не відповідають умовам укладеного договору чи фактичні дії сторін і обставини КО відрізняються від умов договору, комерційні та фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення визначаються згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення [190].

Уваги потребує також правило ПКУ, яке стосується документально неоформлених операцій, адже вони можуть бути КО. Тобто, коли сторонами не було укладено договір чи оформлено первинні документи, а господарська операція відбулася за критеріями, вона визнається контрольованою, то така операція відображається для цілей ТЦ (звітність та документація з ТЦ, коригування податку на прибуток підприємств за необхідності). У такому випадку здійснюється аналіз фактичної поведінки сторін ГО та фактичних умов її проведення. Однак обов'язок доведення обставин невідповідності сутності над формою законодавством покладається на контролюючі органи. Враховуючи наведене, дійдемо висновку, що коли договір та первинні документи не були оформлені, однак КО фактично відбулася, платник податків зобов'язаний відобразити її у обліку та включити до звітності з ТЦ за відповідний звітний період.

ПКУ містить застереження, що у разі сторони КО не надають достатнього обґрунтування фактичної поведінки сторін операції та фактичних умов її проведення, функції, ризику, активи розподіляються на користь сторони КО, яка є резидентом України [176]. Таким чином, це положення безпосередньо впливає на розрахунок рентабельності КО.

Згідно з даними ДПС товарні операції складають половину обсягів КО у звітності, яку подають українські підприємства (рис. 1.12), і дві його третини займають сировинні товари.

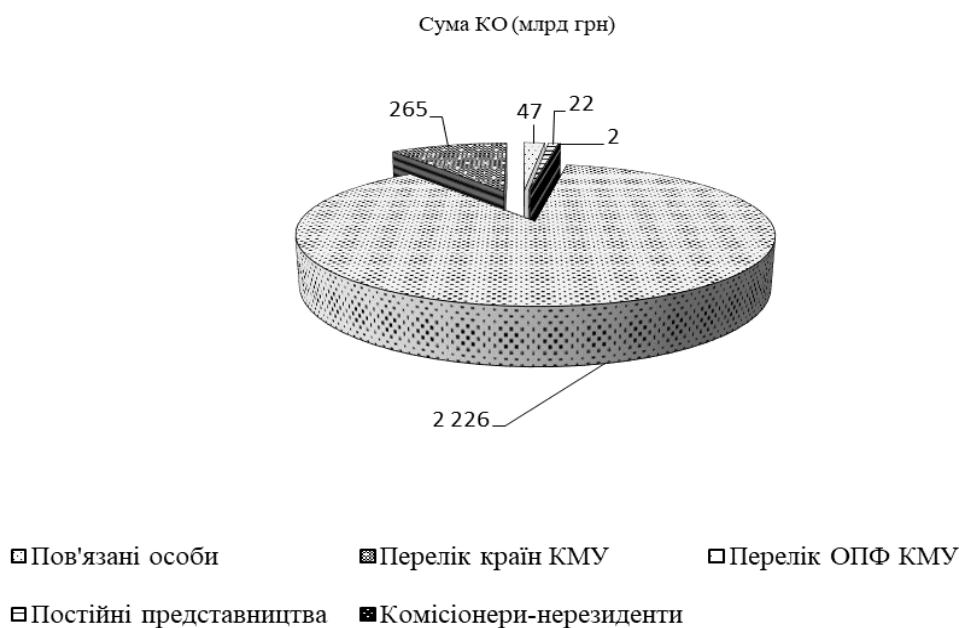


Рис. 1.12. Обсяги КО за предметом операцій, 2019 р.

Джерело: [203].

Зважаючи на особливості розвитку української економіки, за даними Державної служби статистики (ДСС), частка сировинних товарів переважає в структурі експортних товарних операцій (рис. 1.13).

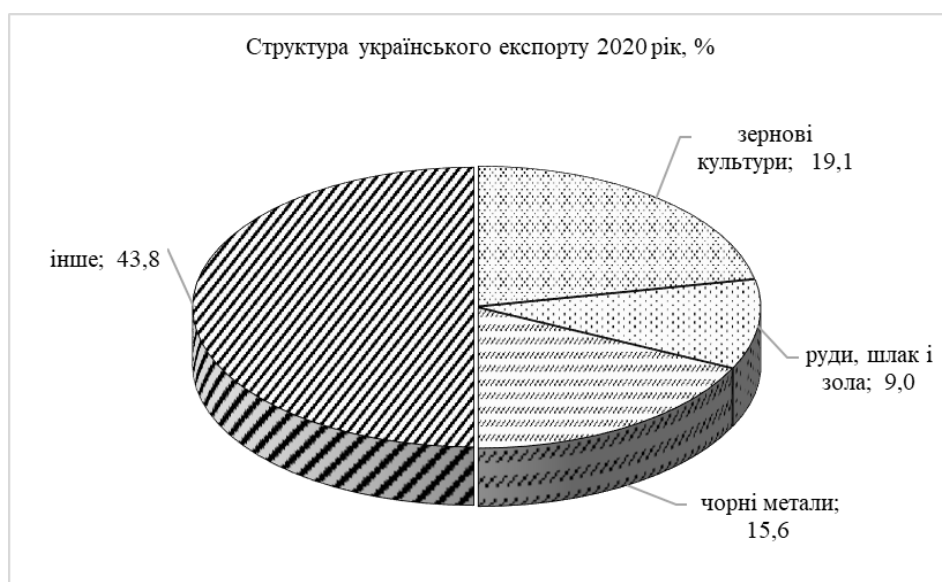


Рис. 1.13. Структура українського експорту, 2020 р.

Джерело: [237].

Саме тому важливе значення на сьогодні має впровадження прозорих правил з ТЦ для операцій з сировинними товарами. Вітчизняне податкове законодавство містить особливі правила ТЦ для сировинних товарів. Згідно із змінами до ПКУ, внесеними Законом України № 466-IX, виключено поняття товарів, що мають біржове котирування, так званих «біржових товарів» та порядок для встановлення відповідності умов КО у разі постачання таких товарів, зокрема методика розрахунку діапазону цін на такі товари [170]. На думку фахівців, основною причиною таких змін була відсутність інформації щодо ринкових цін в обсягу, який би дав змогу застосувати метод порівняльної неконтрольованої ціни [238].

Натомість Законом № 466-IX впроваджено поняття сировинних товарів та порядок визначення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки» при постачанні таких товарів [170]. Причому зміст поняття сировинних товарів, визначений ПКУ, відповідає терміну, встановленому у Настановах ОЕСР з ТЦ (2017) [85]. Порівняємо підходи до визначення поняття «котирувальна ціна» в українському податковому законодавстві та Настановах ОЕСР (табл. П.1, Додаток П).

Таким чином, правила ТЦ для сировинних товарів наближено до принципів, встановлених Настановами ОЕСР з ТЦ (2017) [85]. Розглянемо правила визначення котирувальної ціни (рис. 1.14).

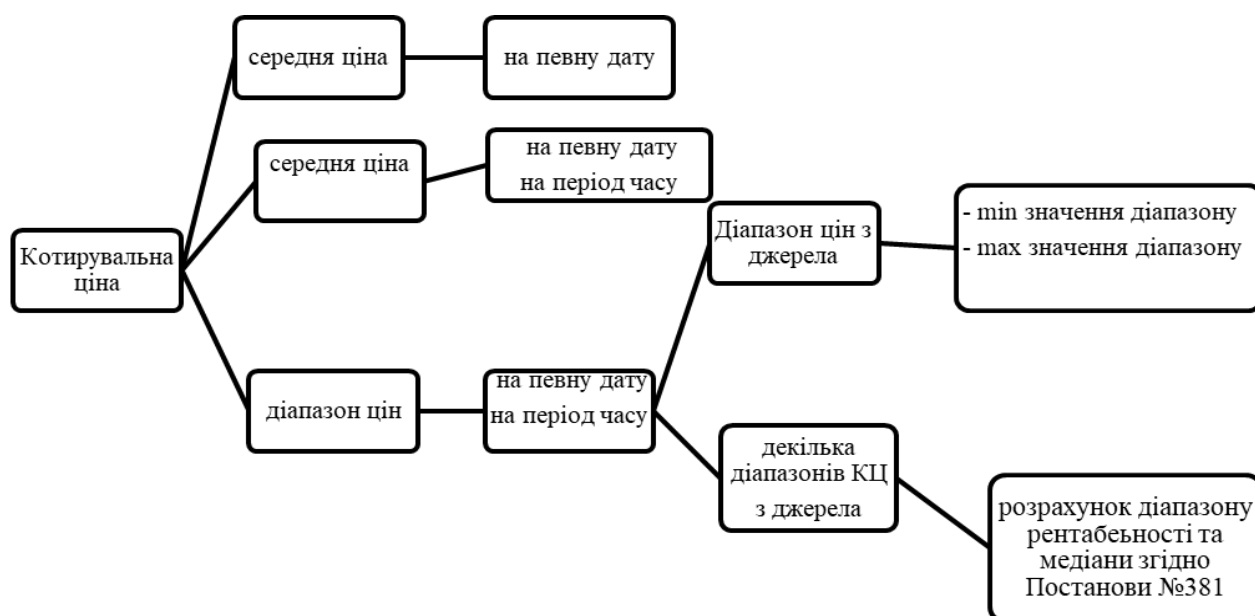


Рис. 1.14. Правила визначення котирувальної ціни

Джерело: [85; 183].

ПКУ передбачає, що Перелік сировинних товарів затверджується КМУ. На виконання положень ПКУ з першого січня 2021 р. набула чинності Постанова КМУ «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616» від 09.12.2020 р. № 1221 [239]. Групи товарів у цьому списку сегментовані за кодом згідно з УКТ ЗЕД.

Зважаючи на те, що необхідними складовими для реалізації норм щодо КО з сировинними товарами є затверджений КМУ перелік цих товарів, а також враховуючи що цей Перелік набув чинності з 1 січня 2021 р., норми ПКУ щодо встановлення відповідності умов КО з сировинними товарами принципу «витягнутої руки» є можливим застосовувати до КО, які здійснені після 1 січня 2021 р. Особливості правил ТЦ для сировинних товарів надано у *Додатку П* *рисунок П.1*.

Положення ПКУ передбачають, що ДПС оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації (Перелік джерел) для отримання котирувальних цін на своєму офіційному вебпорталі до початку звітного року.

З огляду на це, постає необхідність дослідження методології формування такого Переліку. Важливим є формування об'єктивного підходу до включення цінових агентств у рекомендований Перелік джерел, у тому числі, щоб не допустити дискусій в майбутньому щодо того, чому те чи інше цінове агентство включено до нього. На нашу думку, серед таких джерел можуть бути такі організації:

- а) біржі;
- б) цінові агентства;
- в) статистичні агентства;
- г) урядові агентства з ціноутворення.

Важливим джерелом для визначення котирувальної ціни на сьогодні є цінові агентства – видавці та постачальники інформації, які звітують про ціни на реальних ринках і ринках цінних паперів та надають інформаційну оцінку щодо рівня цін у різні часові проміжки. Їхньою основною діяльністю є публікація маркетингових звітів, що містять оцінку цін, аналіз трендів ринків та індустрій [85]. Питання застосування методики ціновими агентствами досліджували Л. Животовський,

Дж. Ванг, оскільки ці процедури безпосередньо впливають на ринки товарів та економіки в цілому [240].

Діяльність провідних цінових агентств (наприклад, Platts, Argus тощо) відповідає найвищим вимогам міжнародних ринкових регуляторів, зокрема Принципам для цінових агентств, що звітують про ціни на нафту, опубліковані Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO). IOSCO у своїх Принципах для цінових агентств заохочує поширення принципів на інші оцінки базових цін на товари, а не лише на ті, що стосуються нафти [241].

При цьому еталонні котирування таких цінових агентств повинні проходити регулярний аудит з боку незалежних міжнародних аудиторських компаній. Отже, можливим підходом до прозорості є включення до Переліку тих цінових агентств, еталонні котирування яких відповідають Принципам IOSCO.

Однак слід звернути увагу, що використання тільки еталонних котирувань, які пройшли аудит, чого Податковий кодекс прямо не вимагає, може значно обмежити можливості застосування котирувальних цін для цілей трансфертного ціноутворення.

Не всі котирування провідних цінових агентств проходять аудит, однак такі агентства завжди публікують офіційну документацію щодо всіх критеріїв і процедур (методик). Отже, публікація методик є важливою характеристикою таких цінових агентств та може потенційно розглядатись як ключовий критерій щодо прозорості звітності (прозорості). ПКУ передбачає такі вимоги до цінових або статистичних агентств:

- 1) визнані;
- 2) прозорі;
- 3) ціни використовуються непов'язаними особами [183].

З огляду на це, запропоновано такі вимоги до цінових або статистичних агентств для включення їх до Переліку джерел:

- значна кількість клієнтів;
- релевантність котирувальних цін – агентства повинні публікувати котирувальні ціни щодо сировинних товарів, які експортуються/імпортуються українськими компаніями;
- наявність офіційної документації та розкриття всіх критеріїв і процедур;

- забезпечення прозорості процедур внесення зміни до методики;
- використання ринкових даних для оцінки – пріоритет укладеним угодам;
- реалізація заходів, спрямованих на правдивість даних, включаючи заходи щодо мінімізації вибіркової звітності;
- імплементація процедур для забезпечення цілісності інформації;
- прийняття керівних настанов для забезпечення кваліфікацій оцінювачів, включаючи рівень їх підготовки і досвіду;
- встановлення внутрішнього контролю;
- одночасне документування (контрольні журнали) та збереження протягом 5 (п'яти) років всієї відповідної інформації та суджень;
- документування, впровадження та виконання заходів щодо уникнення конфліктів інтересів;
- письмова та опублікована процедура отримання, розслідування та збереження записів щодо скарг стосовно оцінки;
- зобов'язання зробити доступним для регуляторних органів контрольні журнали та іншу відповідну документацію;
- проведення щорічного незалежного зовнішнього аудиту відповідності.

Згідно з вимогами ПКУ 30 грудня 2020 р. ДПС на своєму офіційному вебсайті опублікувала Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін [242]. Він включає провідні цінові агентства: Argus Media, FastMarkets, IHS Markit, Refinitiv Holdings, S&P Global Platts, а також інформаційно-аналітичні продукти двох національних підприємств – ДП «Держзовнішінформ» та ДП «Укрпромзовнішекспертиза» [242]. Таким чином, до опублікованого Переліку джерел увійшли агентства, що відповідають наведеним вимогам.

Важливим фактором для операцій із сировинними товарами є дата ціноутворення, узгоджена сторонами КО. Законом 466-IX внесено зміни у ПКУ, якими передбачено подання повідомлення про укладення контракту щодо здійснення операцій з сировинними товарами (далі Повідомлення укладення контракту) [170]. Платник податків повинен подати таке повідомлення до ДПС

потягом десяти 10 робочих днів з дня укладення контракту згідно з порядком, встановленим підпунктом 39.3.3.3 ПКУ. Форму та порядок подання повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами затверджено Наказом Мінфіну України від 31.12.2020 р. № 840 (далі Наказ 840) [243]. Форма такого повідомлення зокрема містить інформацію щодо суттєвих умов договору:

- характеристик товарів;
- ціни товарів;
- розміру надбавок чи знижок до ціни товару;
- умов оплати (*попередня оплата, платіж проти подання/одержання документів, комбінований платіж, комерційний кредит*);
- відповідальності (розміру штрафних санкцій).

ПКУ визначає, що направлення платником такого повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди. Також податкове законодавство не передбачає можливості для платника податків надати уточнене Повідомлення у разі зміни умов КО щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін.

Дата та подання такого повідомлення мають велике значення для вибору дати котирувальної ціни для здійснення аналізу ТЦ. Так, у випадку, якщо платник податків подасть Повідомлення згідно з порядком та термінами, встановленими ПКУ, і фактична поведінка сторін договору та умови здійснення КО відповідатимуть інформації, зазначеній у Повідомленні, то порівняння ціни операцій з цінами зіставних операцій чи котирувальними цінами буде здійснюватися на дату, яка є найближчої до дати ціноутворення (укладення договору сторонами КО). Розглянемо особливості вибору дати для проведення аналізу ціни для сировинних товарів (*табл. П.2, Додаток П*). При цьому слід враховувати, що у випадку, коли методики цінового агентства передбачають певні особливості публікації котирувальних цін, то дату порівняння ціни КО з котирувальною ціною необхідно вибирати з врахуванням цих умов.



Як впливає з аналізу правил визначення дати КО для сировинних товарів, у випадку, коли дата ціноутворення відрізняється у Повідомленні, для аналізу береться дата переходу права власності чи відвантаження. В цілому такий підхід відповідає правилам, встановленим параграфом 2.17 Настанов ОЕСР з ТЦ (2017), які передбачають застосування дати відвантаження у випадку, коли платник податків не надає належних доказів, які підтверджують дату ціноутворення [85].

Нові правила регулювання ТЦ для сировинних товарів максимально наближені до методології ОЕСР, відповідають заходам Плану BEPS -8-10 [89] і спрямовані на забезпечення прозорості, рівності платників податків і умов чесної конкуренції для бізнесу.

Законом 466-ІХ в українське податкове законодавство імплементовано поняття конструктивних дивідендів [170]. Згідно з нормами ПКУ до них віднесено і операції, на які поширюються правила ТЦ, до платежів, що прирівнюються до конструктивних дивідендів, належать:

- а) сума доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права), що виплачуються на користь нерезидента, понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки»;
- б) сума заниження доходів при продажу товарів (робіт, послуг) у КО;
- в) сума завищення витрат при придбанні товарів (робіт, послуг) у КО.

Отже, суму відхилення КО від звичайної ціни прирівняно до виведення прибутку на користь пов'язаних юридичних осіб і низькоподаткових нерезидентів.

З 2021 р. при здійсненні виплат конструктивних дивідендів нерезиденту резидент повинен утримати з цих доходів податок на репатріацію (за ставкою 15 % або за пониженою ставкою, якщо така передбачена нормами міжнародного договору, укладеного з країною нерезидента – отримувача доходу). Якщо отримувач дивідендів є резидентом держави, з якою укладений чинний міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування (міжнародний договір), норми щодо ставки та порядку розрахунку ПнДН застосовуються у частині, в якій вони не суперечать правилам такого міжнародного договору. Оподаткуванню підлягає сума коригування за правилами ТЦ.

Якщо дохід виплачується нерезиденту в будь-якій формі, відмінній від грошової, або якщо податок на доходи нерезидента не було утримано з відповідного доходу під час виплати, такий податок підлягає нарахуванню та сплаті, виходячи з такого розрахунку:

$$P_c = C_D * 100 / (100 C_P) C_D, \quad (1.1)$$

де:  $P_c$  – сума податку до сплати;

$C_D$  – сума виплаченого доходу;

$C_P$  – ставка податку.

Спеціальна формула застосовується, якщо:

- а) податковий агент не утримав суму ПнДН;
- б) дохід, прирівняний до дивідендів, нараховано у формі, відмінній від грошової.

Податкові зобов'язання з податку на доходи нерезидента не виникають при здійсненні таких коригувань:

- самостійне коригування платника податків, якщо умови КО відповідають розумній економічній причині (діловій меті);
- коригування, що здійснене контролюючим органом на суму операції, яку контролюючий орган не враховує за відсутності ділової мети КО.

Підприємство, яке є податковим резидентом України, і здійснює виплату конструктивних дивідендів, є податковим агентом для нерезидента, що отримує дохід і несе відповідальність за своєчасне подання звітності та сплату податку на репатріацію.

Суму конструктивних дивідендів можна розрахувати після проведення ТЦ аналізу та розрахунку ТЦ коригувань. Тому податок на репатріацію з конструктивних дивідендів, визначених за правилами ТЦ, підлягає сплаті до 1 жовтня року, наступного за звітним. ПКУ визначає 1 січня 2021 р. першим днем звітного (податкового) року, починаючи з якого доходи та виплати на користь

нерезидентів, одержані ними в контрольованих операціях, вважаються доходами, прирівняними до дивідендів. Отже, першим звітним періодом для конструктивних дивідендів у сумі коригування за правилами ТЦ є 2021 р., а перший податковий платіж повинен був бути здійснений до 1 жовтня 2022 р.

Розглянемо практичний приклад застосування концепції конструктивних дивідендів: ТОВ «Зерно Агро» здійснило КО (придбання послуг) з резидентом Кіпру LLC «Agri» на суму один млн євро. При оплаті за послуги сума податку на доходи нерезидентів не утримувалася. При поданні звіту КО ТОВ «Зерно Агро» здійснює самостійне коригування з ТЦ на суму 100 тис. грн. Сума податкових донарахувань становитиме: ПнП  $100 \text{ тис} * 18\% = 18 \text{ тис. грн}$ ; податок на репатріацію  $100 \text{ тис. грн} * 15\% = 15 \text{ тис. грн}$ . У такому випадку податок на доходи нерезидентів сплачується за рахунок платника податків.

За даними ОЕСР, деякі юрисдикції, які вже запровадили концепцію «конструктивних дивідендів» у своєму вітчизняному законодавстві, зіткнулися з труднощами при застосуванні Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування до прихованих дивідендів, що розподіляються компаніями непрямим материнським компаніям/іншим пов'язаним компаніям або іншим особам. У цих країнах невизначеність призвела до судових спорів та перегляду Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

На нашу думку, в Україні доцільно ввести концепцію внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю, яка передбачатиме спрощення вимог до проведення аналізу з ТЦ та підготовки документації з ТЦ для такого виду послуг. Це забезпечить зменшення ресурсів підприємств на підготовку документації з ТЦ.

На основі положень Звіту ОЕСР про створення вартості запропоновано таке поняття для визначення внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю – це послуги, що надаються юридичною особою (утворенням без статусу юридичної особи), яка входить до МГК, на користь іншої пов'язаної юридичної особи, яка входить до цієї МГК, та відповідають сукупності таких критеріїв:

- є допоміжними за своєю природою і надаються для забезпечення діяльності МГК (не є такими, що надаються МГК в межах її основної діяльності, тобто не є

частиною її діяльності, спрямованої на одержання прибутку в межах економічно значимої діяльності такої групи);

- не вимагають використання унікальних чи цінних нематеріальних активів та не сприяють створенню таких активів;

- не передбачають прийняття або здійснення контролю за суттєвими економічними ризиками особою, що надає такі послуги, та не призводять до виникнення таких ризиків для зазначеної особи [89].

Базуючись на положеннях Звіту ОЕСР про створення вартості, запропоновано такий перелік послуг з низькою доданою вартістю, зокрема, але не виключно:

а) з бухгалтерського обліку та аудиту (збір та перевірка інформації для відображення у фінансовій звітності, ведення бухгалтерських записів, підготовка фінансової звітності, проведення чи допомога у проведенні операційних та фінансових аудитів, перевірка достовірності бухгалтерських записів, допомога у підготовці бюджетів шляхом компіляції даних та збору інформації тощо);

б) з ведення та управління даними щодо дебіторської та кредиторської заборгованості (ведення інформації щодо платіжних даних споживачів чи клієнтів, перевірка та контроль даних щодо надходження платежів та заборгованості тощо);

в) з управління персоналом (підбір та управління персоналом, навчання та розвиток персоналу, включаючи розроблення відповідних освітніх програм; консультації щодо компенсаційної політики, політики страхування здоров'я та життя, опціональних та пенсійних планів; послуги з ведення обліку робочого часу, нарахування заробітної плати, включаючи дотримання вимог податкового законодавства; розроблення та моніторинг програм щодо охорони здоров'я та дотримання умов безпеки праці найманих осіб, дотримання стандартів у сфері охорони навколишнього середовища, що впливають на умови праці найманих осіб тощо);

г) з моніторингу та збору даних стосовно дотримання стандартів у сфері охорони здоров'я, безпеки, захисту навколишнього середовища та інших стандартів, що впливають на діяльність учасників міжнародної групи компаній тощо;

д) супутніх послуг у сфері інформаційних технологій, відмінні від тих, що надаються в межах основної діяльності МГК (встановлення, обслуговування та

оновлення систем інформаційних технологій, що використовуються в господарській діяльності; технічна підтримка діяльності інформаційних систем, у тому числі, але не виключно тих, що використовуються для:

- ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виробничих процесів, обліку клієнтів, управління персоналом та нарахування заробітної плати;

- забезпечення функціонування корпоративної електронної пошти; навчання персоналу з питань застосування інформаційних систем або обладнання зі збору, обробки та представлення інформації, розроблення положень щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами;

- надання консультаційних послуг, організацію підтримки користувачів систем інформаційних технологій;

- надання телекомунікаційних послуг, впровадження та супровід систем інформаційної безпеки; підтримка, обслуговування та нагляд за мережами систем інформаційних технологій (локальна мережа, глобальна корпоративна мережа, мережа Інтернет; тощо), крім послуг з розроблення програмного забезпечення;

е) з питань внутрішніх і зовнішніх комунікацій, зв'язків із громадськістю, крім діяльності у сфері маркетингу і реклами, а також розробки основних стратегій діяльності міжнародної групи компаній чи її окремих учасників;

є) юридичні (загальні юридичні послуги, що виконуються внутрішньою юридичною службою, зокрема підготовка та перевірка договорів та інших юридичних документів, надання юридичних консультацій та висновків, представництво компанії (ведення судових процесів, врегулювання спорів в арбітражних процедурах, проходження адміністративних процедур), проведення досліджень з юридичних питань, виконання адміністративної роботи, пов'язаної з реєстрацією та захистом об'єктів інтелектуальної власності);

ж) пов'язані з виконанням податкових зобов'язань (податкового супроводження: збір інформації для підготовки та підготовка податкових та митних декларацій, проведення податкових платежів, підготовка відповідей на запити податкових органів у рамках податкових перевірок, надання консультацій з податкових питань тощо);

з) з питань адміністрування та ведення документообігу.

Послугами з низькою доданою вартістю не визнаються:

- послуги, надання яких є основною діяльністю відповідної МГК;
- послуги з проведення науково-дослідних розробок, у тому числі послуги з розроблення програмного забезпечення (ІТ-продуктів) (крім послуг з розроблення програмного забезпечення, що використовується для надання допоміжних послуг у сфері інформаційних технологій для забезпечення діяльності МГК чи її окремих учасників, відмінних від тих, що надаються в межах основної діяльності міжнародної групи);
- виробництво на замовлення та інші послуги з виробництва товарів (у тому числі послуги з виробництва продукції на замовлення учасників міжнародної групи компаній, зокрема, з використанням сировини замовника або виконавця);
- послуги з продажу, маркетингові та інші послуги з просування продукції;
- фінансові операції;
- послуги з пошуку, розвідування родовищ та видобутку або переробки корисних копалин;
- послуги зі страхування та перестрахування;
- управлінські послуги із залученням керівних осіб вищого рівня, які приймають ключові для діяльності платника податків рішення в рамках операцій з надання таких послуг.

Спрощені вимоги до Документації з ТЦ для внутрішньогрупових послуг з низькою вартістю повинні містити такий перелік інформації:

- а) список пов'язаних осіб підприємства у звітному періоді (включаючи кінцевих бенефіціарних власників осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами підприємства у розмірі 25 і більше відсотків);
- б) опис операцій з придбання (продажу) послуг з низькою доданою вартістю (обсяг та вартість для кожного виду послуг);
- в) обґрунтування відповідності послуги критеріям послуги з низькою доданою вартістю;
- г) дані про особу, яка є стороною КО;
- д) обґрунтування очікуваної та фактичної економічної вигоди від придбання послуги, зокрема, шляхом оцінки щодо готовності незалежного підприємства за

порівняльних обставин заплатити за послугу у випадку її виконання для нього незалежним підприємством або здійснити таку діяльність самостійно завдяки штатним співробітникам;

е) підтвердження застосованої чистої рентабельності витрат у розмірі 5%;

є) розрахунок загальної суми витрат, понесених у зв'язку з наданням послуги для окремого споживача або для усіх споживачів;

ж) опис та обґрунтування алгоритму розподілу витрат постачальника послуги;

з) розрахунок суми витрат, понесених у зв'язку з наданням послуг покупцю із застосуванням економічно обґрунтованого алгоритму розподілу витрат;

и) копії договорів на придбання або постачання послуг.

Серед країн ЄС з 1 січня 2021 р. у Литві запроваджено спрощені вимоги до внутрішньогрупових послуг, для ціноутворення яких застосовується націнка 5% [244].

Окремої уваги дослідників потребують правила ТЦ для операцій нерезидентів, що здійснюють свою діяльність через ПП в Україні. Згідно з чинними нормами ПКУ до КО відносять господарські операції нерезидента з його постійним представництвом, у тому числі і внутрішньогосподарські.

У 2021 р. набули чинності зміни до ПКУ, внесені Законом № 466, за якими ПП нерезидентів перестали вважатися платниками податку на прибуток підприємств. Функцію платників податку покладено на:

– нерезидентів, які здійснюють господарську діяльність на території України через ПП та/або отримують доходи із джерелом походження з України;

– нерезидентів, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому ПКУ.

Оновлені норми ПКУ передбачають застосування принципу «витягнутої руки» для визначення оподаткованого прибутку, отриманого постійним представництвом нерезидента протягом звітного періоду. Оподатковуваний прибуток постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента. Отже, прибуток, що

відноситься до постійного представництва, важливо визначити таким чином, якби представництво було окремим підприємством.

Таким чином, в Україні імплементовано принцип окремої податкової правосуб'єктності постійного представництва нерезидента, який рекомендовано Модельною податковою конвенцією про доходи та капітал ОЕСР (далі Модельна конвенція ОЕСР) [144] і Модельною конвенцією про уникнення подвійного оподаткування ООН О від 2021 р. (Модельна Конвенція ООН) [245].

Методологія віднесення прибутку до постійних представництв згідно з правилами Модельної конвенції ОЕСР наведена у Звіті ОЕСР про віднесення прибутку до постійних представництв [246], який передбачає застосування авторизованого підходу ОЕСР (Authorized OECD Approach (AOA) визначення суми прибутку до оподаткування постійного представництва нерезидента:

- проведення функціонального та фактичного аналізу обов'язків та діяльності представництва та нерезидента;
- визначення суми винагороди в операціях між нерезидентом та його представництвом за правилами ТЦ, з розподілом виконаних функцій, використаних активів та понесених ризиків.

Оскільки українське податкове законодавство поступово переглядає принципи ТЦ для ПП нерезидентів, запроваджуючи підходи, рекомендовані ОЕСР, запропоновано оновити норми ПКУ щодо правил ТЦ для постійних представництв нерезидентів таким чином:

- віднести до КО операції, що здійснюються між нерезидентом, який має ПП в Україні, з іншим нерезидентом або з ПП такого іншого нерезидента;
- віднести до переліку податкових різниць, визначених підпунктом 140.5 ПКУ, суму перевищення прибутку нерезидента, який здійснює свою діяльність через постійне представництво, над фінансовим результатом до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності такого постійного представництва з урахуванням принципу «витагнутої руки».



## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. За результатами проведеного дослідження виявлено, що саме глобалізація світової економіки стала першопричиною виникнення трансфертних цін. Підходи багатьох учених до ТЦ протягом століття змінювалися, що стало передумовою до еволюції наукового вчення з цього питання.
2. З використанням системного підходу досліджено основні етапи розвитку трансфертного ціноутворення у світовій економіці та проаналізовано сучасні міжнародні правила ТЦ.
3. Трансформація світової економіки внаслідок глобалізації та розвитку цифрових технологій протягом останніх десятиріч вимагає перегляду правил оподаткування на міжнародному рівні, їх уніфікації та стандартизації, включаючи питання ТЦ. Розглянуто актуальні проблеми податкового регулювання цифрової економіки, проаналізовано положення Програми розширеного співробітництва з питань протидії ОЕСР щодо оподаткування цифрової економіки та запровадження мінімальної ставки з ПнП, оцінено їх вплив на українські підприємства.
4. Встановлено, що для результативного регулювання ТЦ та ефективного податкового контролю необхідна належно налагоджена міжнародна співпраця податкових органів, важливою частиною якої є автоматичний обмін податковою інформацією. На сьогодні в Україні запроваджено автоматичний обмін за Стандартом СьСР. Імплементация цього Стандарту, крім розроблення та прийняття правової бази, створення необхідних ІТ-рішень, вимагає встановлення нових бізнес-процесів та процедур у податковому органі, а також вжиття заходів для захисту та належного використання даних.
5. Євроінтеграція України потребує імплементации ряду Директив ЄС, відповідних регламентів та ІТ-рішень, у тому числі щодо регулювання ТЦ, які проаналізовано у цьому дослідженні.
6. Розглянуто історичний розвиток інституту ТЦ в Україні та чинні норми вітчизняного законодавства з ТЦ:
  - досліджено підходи до категорій впливу для пов'язаних осіб, розроблено класифікацію критеріїв впливу за типами пов'язаних осіб, здійснено аналіз правил розрахунку частки корпоративних прав, проаналізовано поняття «утворення без

статусу юридичної особи», що дасть змогу вдосконалити методологію визначення пов'язаних осіб;

- вивчено особливості застосування правил ТЦ для КО, де стороною операції є номінальні посередники;

- здійснено аналіз застосування доктрини ділової мети для цілей коригування КО, підходів до встановлення економічної раціональності КО та доведення розумної економічної причини;

- проаналізовано взаємозв'язок застосування правил ТЦ та оподаткування конструктивних дивідендів.

7. З метою вдосконалення підходів до застосування правил ТЦ для сировинних товарів досліджено правила визначення котирувальної ціни, проаналізовано правила визначення дати для аналізу КО з сировинними товарами та застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Запропоновано підходи до методології формування Переліку джерел, розроблено вимоги до цінових або статистичних агентств для включення їх до Переліку джерел.

8. Запропоновано удосконалити вітчизняні правила ТЦ завдяки:

- поширенню правил ТЦ на операції з пов'язаним особами –резидентами України;

- перегляду вартісних критеріїв КО;

- запровадженню спрощеної документації з ТЦ для КО, обсяг яких становить менше 15 млн грн;

- запровадженню спрощеної звітності про КО для платників податків, РД яких становить від 40 до 150 млн грн;

- впровадженню концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю (з дотриманням умови щодо розміру чистої рентабельності витрат не більше 5%) відповідно до Звіту ОЕСР про створення вартості;

- включенню до переліку КО операцій між нерезидентом, який має постійне представництво в Україні з іншими нерезидентами чи їх постійними представництвами.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 1**

1. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, June 26 (2001). *Transfer Pricing: History, State of the Art, Perspectives*, 2, U.N. Doc. ST/SG/AC.8/2001/CRP.6
2. Raghu, G. (2015). *Transfer pricing policy under international taxation law with special reference to Arm's length principle a comparative study of India USA UK and Australia*. PhD thesis, Department of Law, University of Mysore. Retrieved from [https://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/99649/13/13\\_chapter%202.pdf](https://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/99649/13/13_chapter%202.pdf)
3. McCarten, W. J. (1995). International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Division. In: Ed. Shome, M. P. *Tax policy handbook*. International Monetary Fund, 335 p. <https://doi.org/10.5089/9781557754905.071>
4. Bond, E. W. (1980). Optimal Transfer Pricing When Tax Rates Differ. *Southern Economic Journal*, 47(1), 191-200. <https://doi.org/10.2307/1057072> (accessed december 8, 2021).
5. Novikovas, M. (2011). Evaluation of theoretical and empirical researches on transfer pricing. *Ekonomika*, 90(2), 128-143. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2011.0.942.0>
6. Colbert, G. J., & Spicer, B. H. (1995). A Multi-Case Investigation of a Theory of the Transfer Pricing Process. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 423-456.
7. Abdallah, W. M. (2004). *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*. Praeger Publishers, London.
8. OECD, May (2018). Multinational enterprises in the global economy. Heavily debated but hardly measured. Retrieved from <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf>
9. 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://nbuv.gov.ua/UJRN/evntukpi\\_2016\\_13\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evntukpi_2016_13_15)

10. Benari, Gideon (2009). Tricky Tax: Two Tax avoidance schemes explained. Retrieved from [http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Tricky Tax.pdf](http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Tricky_Tax.pdf) (accessed april 07, 2014).
11. Charles T., Horngren & Gary L., Sundem (1993). *Introduction to Management Accounting*. Ninth edition. Prentice Hall International Inc, 336 p.
12. Dr. Metin Uyar (2014). A Study on Accounting of Transfer Pricing and Its Effect on Taxation. *Accounting and Finance Research*, 3, No. 1. <https://doi.org/10.5430/afr.v3n1p79>
13. Borkowski, S. C. (1997). The Transfer Pricing Concerns of and Developing Countries. *The International Journal of Accounting*, 32(3), 321-336. [http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063\(97\)90014-5](http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063(97)90014-5)
14. Schmalenbach, E. (1909). Über Verrechnungspreise. *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 3, No. 3, 165-185.
15. Tsuji, Atsuo, & Garner, Paul (1995). *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-first century*. Greenwood Publishing Group.
16. Horst, T. (1971). The theory of the multinational firm: Optimal behavior under different tariff and tax rates. *Journal of Political Economy*, 79, 1059-1072. <http://dx.doi.org/10.1086/259814>
17. Hirshleifer, J. (1956). On the Economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/2350664> (accessed december 8, 2021).
18. Krishna, S. (1984). A Note on Transfer Pricing: Some Theoretical Issues and Empirical Evidence. *Social Scientist*, 12(5), 23-32. <https://doi.org/10.2307/3516944>
19. The Internalization Benefits of Transfer Price Manipulation. Lorraine Eden. *The Bush School of Government and Public Service, Texas A&M University* (December 2003). Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/228810939\\_The\\_ Internalization\\_Benefits\\_of\\_Transfer\\_Price\\_Manipulation](https://www.researchgate.net/publication/228810939_The_Internalization_Benefits_of_Transfer_Price_Manipulation) (accessed Mar 04, 2023).
20. Groot, T., & Selto, F. (2013). *Advanced Management accounting*, 1st ed. Retrieved from <https://www.solutions-manuals.com/product/advanced-management-accounting-prof-frank-selto-prof-tom-groot-instructor-solution-manual>

21. Peng, M. W. (2010). *Estrategia Global*, 2th ed. Cenage Learning, México. Retrieved from <https://dokumen.pub/qdownload/global-business-2nbsped-1439042241-9781439042243.html> (accessed december 8, 2021).
22. Kopits, G. F. (1976). Intra-firm royalties crossing frontiers and transfer-pricing behaviour. *The Economic Journal*, 86 (344), 791-805.
23. Ogley, A. (1993). *The Principles of International Tax: A Multinational Perspective*. Intl Information Services Inc., United Kingdom.
24. Rugman, A.M., & Eden, L., Eds. (1985). *Multinationals and Transfer Pricing* (1st ed.). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315277554>
25. Kindleberger, C. (1990). *The International Corporation*. The MIT Press, Cambridge, Massachusetts.
26. Bernard, J. T. & Weiner, R. J. (1990). *Multinational Corporations, Transfer Prices, and Taxes: Evidence from the U.S. Petroleum Industry*. In: Razin, A. & Slemrod, J., ed. *Taxation in the Global Economy*. The University of Chicago Press, Chicago, 123-154. Retrieved from <http://www.nber.org/chapters/c7207.pdf>
27. Cazacu (Neamtu), A. L. (2017). Transfer prices – an international problem. *Junior Scientific Researcher*, III (2), 19-25.
28. Eden, L. (2000). The Arm's-Length Standard in North America. *Tax Notes International*, 7 February, 673-681. Retrieved from <http://www.voxprof.com/eden/Publications/thearmslenghtstandardinnorthamerica.pdf>
29. Blay, P. A. (2017). Reviving transfer pricing enforcement through formulary apportionment. *Tax Development Journal*, 7, 28-57.
30. Durst, Michael C. & Culbertson, Robert E. (2003). Clearing Away the Sand: Retrospective Methods and Prospective. Documentation in Transfer. Pricing Today. *57TAX L. REV*, 37, 43. Retrieved from <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/taxlr57&div=9&id=&page=>
31. Durst, M. (2018). Chapter 3: The Historical Evolution of Base Erosion and Profit Shifting. *Tax Notes International*, 90 (4). Retrieved from <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/20.500.12413/13843>

32. Langbein, S. I. (2019). United States Policy and the Taxation of International Intangible Income. *The University of Miami Inter-American Law Review*, 50(2), 1-83. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/26788364>
33. Задоя А. О., Венгер С. А. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*, 2011. №2 (35). С. 156-163.
34. Finance, 2, Act (1915), 23rd December. CHAPTER 89. Retrieved from <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/5-6/89/enacted>
35. Revenue Act of 1928. Pub. L. No. 70-562, ch.852, §45, 45 Stat. 791, 806. *Transfer Pricing: History, State of the Art, Perspectives*. Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10-14 September, 2001.
36. League of Nations (1933). Draft Convention on the Allocation of usiness Profits between State. Retrieved from <http://www.taxtreatieshistory.org> (accessed 12 november, 2018).
37. Barlow, R. & Wender, Ira T. (1955). Foreign Investment and Taxation. Cambridge, MA: Harvard Law School International Program in Taxation, 168-170.
38. Sikka, Prem & Wilmott, Hugh (2010). The dark side of transfer pricing: its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical perspectives on Accounting*, 21(4), 342-356. Retrieved from [www.journal.elsevier.com](http://www.journal.elsevier.com) (accessed 18.02.2015).
39. Rixen, T., 2010. From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance (April 13, 2010). Review of International Political Economy, Forthcoming. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=1589132> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1589132>
40. Кучерова І. М. Сучасні тенденції розвитку систем оподаткування доходів ТНК. *Ефективна економіка*. 2012. № 3. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1023>
41. OECD 60<sup>th</sup> anniversary. A brief history. Retrieved from <https://www.oecd.org/60-years> (accessed december 7, 2021).
42. OECD (1963). Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>

43. OECD (1992). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992. OECD Publishing, Paris. [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-1992-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en). pf
44. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (1980). Retrieved from <https://digitallibrary.un.org/record/13957>
45. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017). United Nations, 2017. XIX. Retrieved from [https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)
46. OECD (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing. Retrieved from [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1) (accessed december 18, 2021).
47. Ednaldo Silva, Director, RoyaltyStat, Bethesda, Md. The origins of transfer pricing's comparable profits method. Retrieved from <https://mnetax.com/the-origins-of-transfer-pricings-comparable-profits-method-41986>
48. OECD (1979). Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264167773-en>
49. Monica Brown Gianni (1996). Transfer Pricing and Formulary Apportionment, 74 TAXES 169, Mar. Retrieved from <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/taxtm74&div=36&id=&page=>
50. OECD (1995). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. <https://doi.org/10.1787/g2g7fa2a-en>
51. OECD, 22 July (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris. <https://doi.org/10.1787/20769717>
52. Transfer pricing – Lithuania, 01 Jul (2020). Global transfer pricing guide. Retrieved from <https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/transfer-pricing-guide/transfer-pricing---Lithuania>
53. Latvia — Orbitax Country Chapters, 21 October (2021). Retrieved from <https://www.orbitax.com/taxhub/countrychapters/LV/Latvia/211914fc39dc43f1af6c33da07b5017a/Main-Rules-606>

54. United Nations (2021). Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. New York. Retrieved from <https://www.un.org/development/desa/financing/document/un-practical-manual-transfer-pricing-developing-countries-2021>
55. Egger, P., Eggert, W., & Winner, H. (2010). Saving taxes through foreign plant ownership. *Journal of International Economics*, 81(1), 99-108. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2009.12.004> (accessed december 8, 2021).
56. Becker, J., & Fuest, C. (2012). Transfer pricing policy and the intensity of tax rate competition. *Economics Letters*, 117 (1), 146-148. Retrieved from <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165176512002029>
57. Raimondos-Moler, P., & Scharf, K. (2002). Transfer pricing rules and competing governments. *Oxford Economic Papers*, 54, 230-246. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/5215682\\_Transfer\\_pricing\\_rules\\_and\\_competing\\_governments](https://www.researchgate.net/publication/5215682_Transfer_pricing_rules_and_competing_governments)
58. Udampol, S., & Myles, G. D. (2019). Tax competition when transfer price is regulated. *Thammasat Review of Economic and Social Policy*, 5(1), 6-67. <https://doi.org/10.14456/tresp.2019.1>
59. Rogers, H. & Oats, L. (2021). Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum*. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
60. Brychta, K., Ištók, M., Sulik-Górecka, A. & Poreisz, V. (2020). Transfer Pricing in V4 Countries. VUTIUM, Brno. <https://doi.org/10.13164> (accessed 09.15.2022).
61. Klassen, K. J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2017). Transfer Pricing: Strategies, Practices and Tax Minimization. *Contemp Account Res*, 34, 455-493. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12239>
62. Mashiri, E., Dzumira, Sh. & Canicio, D. (2021). Ed. David McMillan. Transfer pricing auditing and tax forestalling by Multinational Corporations: A game theoretic approach. *Cogent Business & Management*, 8 (1). 10.1080/23311975.2021.1907012
63. Avi-Yonah, R. S. (1995). The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation. VA. *TAX RE*, 89, 148.



64. Actionaid, U. K. (2013). How tax havens plunder the poor. Retrieved from [https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/how\\_tax\\_havens\\_plunder\\_the\\_poor\\_2.pdf](https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/how_tax_havens_plunder_the_poor_2.pdf)
65. Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2019). Tax Evasion and Inequality. *American Economic Review*, 109 (6), 2073-103. <https://doi.org/10.1257/aer.20172043>
66. Zucman, G. (2013). The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or Net Creditors? *The Quarterly Journal of Economics*, 128 (3), 1321-1364. <https://doi.org/10.1093/qje/qjt012>
67. Schmidhuber, J. & Bruinsma, J. (2011). Investing towards a world free from hunger: lowering vulnerability and enhancing resilience. In: A. Prakash, ed. 2011. *Safeguarding food security in volatile global markets*. Food and Agriculture Organization of the United Nations, Rome.
68. Фоміна О.В., Музичук М.І. (2019). Міжнародне регулювання контрольованих операцій. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. Вип. 1 (53). С. 247-251.
69. Centre for Tax Policy and Administration. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp>
70. Відкриття бюро ОЕСР в Києві допоможе Україні швидше вступити в ЄС. (2023). LRT (Lithuanian National Radio and Television)., 01.03. URL: <https://www.lrt.lt/ua/novini/1263/1925991/vidkrittia-biuro-oesr-v-kiievi-dopomozhe-ukrayini-shvidshe-vstupiti-v-es> (дата звернення: 23.02.2023).
71. Про Основні напрями зовнішньої політики України: Постанова Верховної Ради України № 3360-ХІІ від 02.07.1993 р. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення: 23.02.2023).
72. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики : Закон України №2469-VIII від 21.06.2018 р. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17#Text> (дата звернення: 23.02.2023).
73. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з

- іншої сторони. Зміни до угоди у Рішенні №1/2022 від 25.10.2022. *База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text) (дата звернення: 23.02.2023).
74. Ukrainians can now travel to EU Member States without a visa. *SchengenVisaNews*. 2017, June 11. Retrieved from <https://www.schengenvisainfo.com/news/ukrainians-can-now-travel-to-eu-member-states-without-visa> (accessed february 23, 2023).
75. Зона вільної торгівлі Україна – ЄС почала діяти з 1 січня 2016 року. *Європейська правда*. 2016, 1 січня. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/news/2016/01/1/7042941> (дата звернення: 23.02.2023).
76. European Council (2022). *European Council conclusions, 23-24 June 2022*. Retrieved from <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/06/24/european-council-conclusions-23-24-june-2022> (accessed february 23, 2023).
77. План відновлення України. URL: <https://recovery.gov.ua> (дата звернення: 23.02.2023).
78. Majauskas, P. (2022). European Integration in Taxation: Tax Changes Required from Ukraine to comply with EU legal acts on taxation. *EU4PFM (EU Public Finance Management Support Programme for Ukraine)*. Retrieved from <https://eu4pfm.com.ua/interviews/ukrainians-foreign-capital-will-become-more-transparent-clone/#more-6002> (accessed 23february, 2023).
79. European Commission, 2019. Taxation and Customs Union. Joint Transfer Pricing Forum. Retrieved from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en) (accessed 09.15.2021).
80. OECD (2021). BEPS Actions. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions> (accessed 17december, 2021).
81. González-Barreda, P. A. H. (2018). A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach'. *Intertax*, 46(4), 278-295. Retrieved from <https://doi.org/10.54648/taxi2018030>
82. Brauner, Y. (2014). What the BEPS. 16 Fla. *Tax Rev*, 55. Retrieved from <https://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>

83. OECD (2021). What is BEPS? Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (accessed 8 december, 2021).
84. План дій BEPS в Україні. *BEPSinUA*. Retrieved from <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps> (дата звернення: 8.12.2021).
85. OECD (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
86. OECD (2017). Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>
87. OECD (2020). Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10. OECD Publishing, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm)
88. OECD (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>
89. OECD (2015). Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>
90. OECD (2015). Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>
91. Murphy, R. (2009). Country-by-Country Reporting: Holding multinational corporations to account wherever they are. *Financial Transparency Coalition*. Retrieved from [http://www.financialtransparency.org/wpcontent/uploads/2015/04/Final\\_CbyC\\_Report\\_Published.pdf](http://www.financialtransparency.org/wpcontent/uploads/2015/04/Final_CbyC_Report_Published.pdf)

92. Hanlon, M. (2018). Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights. *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3118531>
93. Joshi, P., Outslay, E., & Persson, A. (2020). Does Public Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from the European Banking Industry. *Contemporary accounting research*, 37(4), 2357-2397. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12601>
94. Keen, M., & Lighthart, J. E. (2006). Information sharing and international taxation: a primer. *International Tax and Public Finance*, 13(1), 81-110.
95. Кузнецов К. В. Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України : дис. ... канд. наук з державного управління / Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2006. 194 с.
96. Касперович Ю. В. Підвищення ефективності податкового контролю в Україні на основі реалізації міжнародних інструментів автоматичного обміну податковою інформацією. *Аналітична записка. Серія «Економіка»*. 2019. № 8. С. 36-55. URL: [http://economyukr.org.ua/?page\\_id=723&lang=uk&aid=434](http://economyukr.org.ua/?page_id=723&lang=uk&aid=434)
97. OECD (2021). Putting an end to offshore tax evasion. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/transparency> (fccessed 8 October, 2021).
98. OECD (2021). Global Forum members. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members> (accessed 8 october, 2021).
99. OECD. Action 13 Country-by-Country Reporting. Minimum Standard. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13> (accessed 9 december, 2021).
100. OECD (2017). BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris. Retrieved from

[www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf) (accessed december 9, 2021).

101. OECD (2019). Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Version 2.0 – June 2019. OECD, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf) (accessed december 9, 2021). OECD (2019),
102. OECD (2017). Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment. OECD, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf) (accessed december 9, 2021).
103. OECD (2017). Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 Updated December 2019. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm> (accessed december 10, 2021).
104. OECD (2022). Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (cbc mcaa) and signing dates. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (accessed february 8, 2022).
105. OECD (2021). Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/73dc97a6-en> (accessed december 10, 2021).
106. SOI Tax Stats - Country by Country Report. IRS. Retrieved from <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-country-by-country-report> (accessed december 7, 2021).
107. OECD (2017). Table I - Aggregate totals by jurisdiction. Retrieved from [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLEI](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI) (accessed december 10, 2021).

108. Foley, S., Martin, M. R., Plowgian, M. H., Der Ohanesian, J., Lund, H., Bodapati, R., & McConkey, J. (2020). The State of Country-by-Country Reporting. *Tax Notes International*. August 31, p. 1163. Retrieved from <https://kpmg.com/content/dam/kpmg/dk/pdf/Acor/2020/09/the-state-of-country-by-country-reporting.pdf>
109. Christoph Spengel of the Centre for European Economic Research (ZEW). Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet Kosten, Nutzen, Konsequenzen. Retrieved from <https://www.familienunternehmen.de/de/studien-und-buchpublikationen/studien/der-eu-vorschlag-zum-country-by-country-reporting-im-internet> (accessed december 8, 2021).
110. Longhorn, M. & Rahim, M. & Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: An assessment of its objective and scope, *14*, 4-33. . Retrieved from [https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/01\\_LonghornRahimSadiq\\_Country\\_By\\_Country\\_Reporting.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/01_LonghornRahimSadiq_Country_By_Country_Reporting.pdf)
111. Clausing, K. A. (2020). Five Lessons on Profit Shifting from the U.S. Country by Country Data). *Tax Notes Federal*, *169*(9), 925-940. SSRN. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3736287>
112. European Union. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. *Official Journal of the European Union*, 11.3.2011. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32011L0016> (accessed december 10, 2021).
113. Van Driessche, F. (2012). e-Cooperation: Information technologies that may allow for exchanging information between national and international. *46th CIAT GENERAL ASSEMBLY «CIAT 2012»*. Santiago, Chile, April 23-26. Retrieved from [file:///D:/Downloads/ebook-46\\_Chile2012.pdf](file:///D:/Downloads/ebook-46_Chile2012.pdf)
114. European Union. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in

- the field of taxation. *Official Journal of the European Union*, 16.12.2014. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/107/oj> (accessed december 12, 2021).
115. European Union. Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. *Official Journal of the European Union*, 18.12.2015. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32015L2376> (accessed december 12, 2021).
116. European Union. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. *Official Journal of the European Union*, 3.6.2016. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/881/oj>
117. European Union. Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities. *Official Journal of the European Union*, 16.12.2016. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/2258/oj> (accessed december 12, 2021).
118. European Union. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. *Official Journal of the European Union*, 5.6.2018. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/dir/2018/822/oj> (accessed december 14, 2021).
119. European Union. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation. *Official Journal of the European Union*, 25.3.2021. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514/oj> (accessed december 12, 2021).
120. Brunsdon, J. (2017). LuxLeaks: Luxembourg's response to an international tax scandal. *Financial Times*, June 23, Brussels. Retrieved from <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>
121. Murphy, R. (2003). Reporting Turnover and Tax by Location, A Proposed International Accounting Standard. A Proposal by Richard Murphy BSc FCA on

Behalf of the Association for Accountancy and Business Affairs. Retrieved from [https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new\\_int.\\_Account\\_Standard.pdf](https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new_int._Account_Standard.pdf)

122. Schreiber, U., & Voget, J. (2017). Internationale Gewinnverlagerung und Publikation länderbezogener Ertragsteuerinformationen. *Steuer und Wirtschaft*, 94(2), 145-158.
123. Grotherr, S. (2016). Der geplante öffentliche Ertragsteuerinformationsbericht, Teil 1. *Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB)*, 63(23), 854-867.
124. Stiftung Familienunternehmen (ed.), 2020. The EU Proposal for Country-by-Country Reporting on the Internet – Costs, Benefits and Consequences, 2nd edition. ZEW – Leibniz Centre for European Economic Research, Munchen. URL: [www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)
125. Schranz, J., & Yakimova, Y. (2021). Corporate tax transparency: MEPs okay new country-by-country reporting rules. *News European Parliament*, 11.11. Retrieved from <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20211108IPR16839/corporate-tax-transparency-meps-okay-new-country-by-country-reporting-rules>
126. Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (Text with EEA relevance). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32021L2101>
127. European Council. Council of the European Union, 2022. EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Brussels, February 24, 2022. Retrieved from <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>
128. Code of Conduct Group (Business Taxation). Retrieved from <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vh7ej5swx001>
129. EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. European Council. Council of the European Union. Retrieved from <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#criteria>.
130. Advance pricing agreements in USA. Retrieved from <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1e7de79b-2625-4bc5-beae-265733b7071f>



131. OECD (2017). Annex II to Chapter IV. Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-20-en> (accessed december 17, 2021).
132. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 44. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/24\\_2016/11.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/24_2016/11.pdf)
133. Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2019 to 2020. *GOV.UK*. 2020, 12 November. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/publications/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-2019-to-2020/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-2019-to-2020> (accessed october 30, 2021).
134. Hughes, J. C. C. (2019). Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements. *March 22*. Retrieved from <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-19-03.pdf>  
<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-19-03.pdf>
135. Law on Tax Administration Republic of Lithuania. 13 April, 2004 No IX-2112 (As amended on 16 June 2005 – No X-247), Vilnius. Retrieved from <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.276549?jfwid=q8i88lr3s>.
136. VALSTYBINĖS MOKESČIŲ INSPEKCIJOS PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS VIRŠININKO (2023). ĮSAKYMAS DĖL MOKESČIŲ MOKĖTOJO PRAŠYMO PRITARTI BŪSIMOJO KONTROLIUOJAMOJO SANDORIO KAINODAROS PRINCIPAMS PATEIKIMO, PRAŠYMO NAGRINĖJIMO, MOKESČIŲ ADMINISTRATORIŲ ĮPAREIGOJANČIO SPRENDIMO PRIĖMIMO IR PAKEITIMO TAISYKLIŲ PATVIRTINIMO. Retrieved from [https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.512C4E907A4D/asr?utm\\_source=email+marketing+Mailigen&utm\\_campaign=Tax+newsletter+2017%2F08+ENG&utm\\_medium=email](https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.512C4E907A4D/asr?utm_source=email+marketing+Mailigen&utm_campaign=Tax+newsletter+2017%2F08+ENG&utm_medium=email).
137. OECD (2015). Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into>

account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report\_9789264241190-en (accessed december 12, 2021).

138. Olenzak, D. The OECD Common Transmission System. *Trans World Compliance*. Retrieved from <https://www.transworldcompliance.com/blog/oecd-common-transmission-system> (accessed december 12, 2021).
139. OECD (2019). Exchange on Tax Rulings Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Version 2.0 – June 2019, OECD, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-status-message-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf) (accessed december 11, 2021).
140. OECD (2021). BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Transparency Framework: Peer Review Documents. OECD, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf) (accessed december 14, 2021).
141. OECD (2020). *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/afd1bf8c-en> (Accessed December 14, 2021).
142. OECD (2022), *Harmful Tax Practices – 2021 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/4034ce42-en>
143. UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (2012). *Guide to the Mutual Agreement Procedure Under Tax Treaties*. Retrieved from [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide\\_MAP.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf) (accessed december 15, 2021).
144. OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>
145. Söderberg, O. P. (2018). *Compensating adjustments. An international perspective*. Bachelor Thesis, Master of Laws programme. Lunds universitet, Sweden. Retrieved

- from <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=8941265&fileOid=8948283> (accessed december 18, 2021).
146. European Union. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. OJ L 265, 14.10.2017, p. 1–14 (BG, ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, HR, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, RO, SK, SL, FI, SV). *EUR-Lex. Official Journal of the European Union*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj> (accessed december 12, 2021).
147. 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declaracions ELI. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/convention/1990/436/oj>
148. Булана О. О. Вплив трансфертного ціноутворення на здійснення митної оцінки товарів. *Економіка і прогнозування*. 2015. № 2. URL : [http://eip.org.ua/docs/EP\\_15\\_2\\_59\\_uk.pdf](http://eip.org.ua/docs/EP_15_2_59_uk.pdf)
149. WCO Commentary 23.1 (acceptability of TP study for customs valuation purposes. URL: [http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary\\_23.1.pdf](http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf) (accessed december 5, 2021).
150. Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions U.S. Customs and Border Protection, April (2007). Retrieved from <https://www.cbp.gov/document/guidance/determining-acceptability-transaction-value-related-party-transactions> (accessed december 5, 2021).
151. OECD (2021). Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1> (accessed 02.12.2021).
152. OECD (2021). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy – July 2021. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (accessed 02.12.2021).
153. Corporate tax and technology companies. *TaxWatch*. <https://www.taxwatchuk.org/corporate-tax-and-tech-companies-in-the-uk-2> (accessed 01.12.2021).

154. Pearse Trust, 13 Jun 2012. US Companies & Their Use Of The Double Irish Dutch Sandwich. Retrieved from <http://www.pearse-trust.ie/blog/bid/86105/US-Companies-Their-Use-Of-The-Double-Irish-Dutch-Sandwich> (accessed december 17, 2021).
155. Helmore, E. (2020). Google says it will no longer use 'Double Irish, Dutch sandwich' tax loophole. *The Guardian*, 1 Jan. Retrieved from <https://www.theguardian.com/technology/2020/jan/01/google-says-it-will-no-longer-use-double-irish-dutch-sandwich-tax-loophole> (accessed december 17, 2021).
156. Global VAT & GST on digital services. *Avalara*. Retrieved from <https://www.avalara.com/vatlive/en/global-vat-gst-on-e-services.html> (accessed 01.12.2021).
157. Rankin, J. (2018). EU stumbles in plan to levy 3% digital tax on major firms. *The Guardian*. November, 6. Retrieved from <https://www.theguardian.com/business/2018/nov/06/eu-stumbles-in-plan-to-levy-3-digital-tax-on-major-firms> (accessed december 12, 2021).
158. Neate, R. (2018). Hammond targets US tech giants with 'digital services tax'. *The Guardian*. October, 29. Retrieved from <https://www.theguardian.com/uk-news/2018/oct/29/hammond-targets-us-tech-giants-with-digital-services-tax> (accessed december 12, 2021).
159. Tankersley, J. (2020). U.S. Will Impose Tariffs on French Goods in Response to Tech Tax. *The New York Times*, July 10. Retrieved from <https://www.nytimes.com/2020/07/10/business/us-will-impose-tariffs-on-french-goods-in-response-to-tech-tax.html> (accessed 01.12.2021).
160. OECD (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – July 2021. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.htm> (accessed 02.12.2021).
161. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the

- Economy. 8 October 2021. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (accessed 06.12.2021).
162. Cockroft, J., & Arnison, R. (2021). Implementing the OECD's two-pillar solution for international taxation. *Bristows*, 12.11. Retrieved from <https://www.bristows.com/viewpoint/articles/implementing-the-oecd-s-two-pillar-solution-for-international-taxation> (accessed 06.12.2021).
163. Kirsch, M. S. (2010). The role of physical presence in the taxation of cross-border *Boston College Law Review*, 9-1 (51).
164. Avi-Yonah, R. S. (2000). Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, 113 (7), 1573-1676.
165. Котіна Г., Степура М., Поливана Ю. Оподаткування цифрових послуг як альтернативний інструмент фіскальної політики в глобальному світі. *Підприємництво та інновації*. 2020. № (12). С. 188-194. <https://doi.org/10.37320/2415-3583/12.33>
166. OECD (2021). 130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform. Retrieved from <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm> (accessed 02.12.2021).
167. Landale, J. (2021). G20: World leaders agree to historic corporate tax deal. *BBC NEWS*, 30 October. Retrieved from <https://www.bbc.com/news/world-59101218> (accessed 04.12.2021).
168. OECD (2021). Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – October 2021. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (accessed 07.12.2021).
169. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising->

from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm#rules

170. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 466-IX від 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-IX#Text> (дата звернення: 15.12.2021).
171. European Union. Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union. EUR-Lex, 22.12.2022. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj>.
172. Джох Р. Трансфертне ціноутворення й причини виникнення правового регулювання. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. №15. С. 101-104. URL: [http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc15/part\\_1/29.pdf](http://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc15/part_1/29.pdf)
173. Сичева Е. Чим обернеться для бізнесу нова ініціатива Податкової у боротьбі з офшорами. *Дебет-Кредит*. 2012. 19 грудня. URL: <https://news.dtkr.ua/society/economics/22659>
174. Економічна статистика / Економічна діяльність / Капітальні інвестиції. *Державна служба статистики України : офіційний сайт*. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/ioz.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/ioz.htm) (дата звернення: 17.12.2021).
175. Серебрянський Д. Трансфертні вимоги часу. URL : [http://economics.lb.ua/state/2013/07/03/210310\\_transfertni\\_vimogi\\_chasu.html](http://economics.lb.ua/state/2013/07/03/210310_transfertni_vimogi_chasu.html)
176. Кужелєв М. О., Сиволап І. М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. №4. С. 196-204. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-4-196-204>
177. Сенів М. Т. Особливості запровадження трансфертного ціноутворення в Україні. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3162> (дата звернення: 24.11.2019).

178. Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 615-620. URL: <http://global-national.in.ua/issue-21-2018/29-vipusk-21-lyutij-2018-r/3830-onishchenko-o-v-khomenko-l-m-avramenko-o-i-evolyutsiya-transfertnogo-tsinoutvorennya-v-ukrajini-podatkovij-aspekt>
179. Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В. та ін. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.
180. Мельниченко Р. В. *Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади* : монографія. Київ, КНТЕУ, 2021. 365 с.
181. Мельниченко Р. Впровадження податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. *Актуальні питання державотворення в Україні* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (20 травня 2016 р.) / Редкол.: І. С. Гриценко, І. С. Сахарук та ін. У 3-х т. Київ, 2016. Т.2. С. 286-288.
182. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України №408-VII від 04.07.2013 // *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 2014. № 20-21. Ст. 714. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення: 17.12.2021).
183. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755 VI // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14. № 15-16, № 17, ст.112. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 05.12.2021).
184. Полянський Д., Бахарєва Н. Трансфертне ціноутворення та контрольовані операції. *Юридична Газета online*. 2013. №37 (379). 10 вересня. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-tsinoutvorennya-ta-kontrolovani-operaciyi.html> (дата звернення: 15.12.2021).
185. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» : Постанова від 8 вересня 2016 р. № 616.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.12.2021).

186. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон №72-VIII 28 грудня 2014 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19#Text> (дата звернення: 10.12.2021).
187. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 року №1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 17.12.2021).
188. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. №480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п> (дата звернення: 4.12.2021).
189. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 7 грудня 2017 року № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text> (дата звернення: 9.12.2021).
190. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19> (дата звернення: 18.12.2021).
191. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 р. №1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (дата звернення: 15.12.2021).
192. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення / Упоряд.: управління



забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду; правове управління департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду. Київ, 2021. Вип. 2. 32 с. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/Oglyad\\_transfertne\\_tsinoutvorennia%20\(1\)%20\(1\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20(1)%20(1).pdf) (дата звернення: 19.12.2021).

193. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 21.08.2020 р. №3507/ПК/99-00-05-05-02-06.
194. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 11.08.2020 р. №3305/ПК/26-15-05-06-02.
195. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 07.08.2020 р. №3284/ПК/99-00-05-05-02-06.
196. Лист від Міністерства фінансів від 01.02.19 р. № 11420-08-63/2874. URL: <https://zakon.help/files/article/11137/239047.pdf> (дата звернення: 10.12.2021).
197. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. №977 : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п> (дата звернення: 12.12.2021).
198. Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax. Retrieved from <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/1375cd60a50f11e8aa33fe8f0fea665f?jfwid=>
199. OECD (2022). Transfer Pricing Country Profiles. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm> (accessed 05.02.2022).
200. OECD (2022). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (accessed 05.02.2023).
201. Order No. 1K-123 of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania on transfer pricing evaluation and documentation rules dated 9 April 2004.

202. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>
203. Діяльність підрозділів податкового аудиту за 2020 рік / Державна податкова служба. *GOV.UA*. 2021. 15.02. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/452840.html> (дата звернення: 12.12.2021). <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/452840.html>
204. Зирянова О. Л. Регулювання трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід та українська практика. *Вісник Інституту економіки та прогнозування*. - 2013. С. 77-80. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/viepr\\_2013\\_13\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/viepr_2013_13_15)
205. Gumpert, A., Hines, J. R., Jr., & Schnitzer, M. (2016). Multinational firms and tax havens. *Review of Economics and Statistics*, 98(4), 713-727. [https://doi.org/10.1162/REST\\_a\\_00591](https://doi.org/10.1162/REST_a_00591)
206. Johannesen, N. (2014). Tax evasion and Swiss bank deposits. *Journal of Public Economics*, 111, 46-62. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2013.12.003>
207. Marchini, P. L., Mazza, T., & Mediolini, A. (2018). The impact of related party transactions on earnings management: Some insights from the Italian context. *Journal of Management and Governance*, 22(4), 981-1014. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9415-y>
208. Chen, J. J., Cheng, P., & Xiao, X. (2011). Related party transactions as a source of earnings management. *Applied Financial Economics*, 21(3), 165-181. <https://doi.org/10.1080/09603107.2010.528361>
209. Солодка Н. В. Облік та аудит внутрішньогрупових операцій на підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2019. 20 с.
210. ДИРЕКТИВА 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

211. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НПСБО) 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 07.10.2021).
212. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» № 929\_043, редакція від 01.01.2012. URL : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_043](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_043) (дата звернення: 07.10.2021).
213. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 черв. 2001 р. № 303. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 07.10.2021).
214. Міжнародний стандарт аудиту 550 «Пов'язані сторони». URL : <http://www.apu.com.ua/msa> (дата звернення: 08.12.2021).
215. Ying, J. L., & Yuan, Y. S. (2017). Related parties as used in transfer pricing. *Research Collection School of Accountancy*, 5 (2), 1-51. Retrieved from [https://ink.library.smu.edu.sg/soa\\_research/1846](https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1846)
216. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 №361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 09.12.2021).
217. Lewis, P. G., & Frank, M. W., 1999. Transfer Pricing Thoughts: North America. *Global Transfer Pricing*. February–March, pp. 9-11.
218. Nerudová, D. & Solilová, V. (2018). Mandatory CCCTB implementation in the Eurozone and its impact on corporate tax revenues in the Czech Republic, *E+M. Ekonomie a management = Economics and management*, 21(1), 4-23 [online]. Retrieved from at: [https://dspace.tul.cz/bitstream/handle/15240/22783/EM\\_1\\_2018\\_01.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.tul.cz/bitstream/handle/15240/22783/EM_1_2018_01.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (accessed: 19 february 2021).
219. International Monetary Fund, November (2019). Ukraine. Technical Assistance Report – Distributed Profit Tax; Voluntary Disclosure of Assets; and BEPs

Implementation. *IMF Country Report No. 19/352*. Washington, D.C. Retrieved from file:///D:/Downloads/1UKREA2019005.pdf

220. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. *ISSET. Institute of Social and Economic Transformation*. 2020. 13 жовтня. URL: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/172-porivnialnyi-analiz-shem2020> (дата звернення: 17.12.2021).
221. Степанюк Є., Стринжа О. Новий прозорий світ. Коли український бізнес запрацює за міжнародними правилами? *ZN.UA*. 2019, 26 липня. URL: [https://zn.ua/ukr/macrolevel/noviy-prozoriy-svit-318732\\_.html](https://zn.ua/ukr/macrolevel/noviy-prozoriy-svit-318732_.html) (дата звернення: 15.12.2021).
222. Новицький В. А. Трансфертне ціноутворення в операціях із офшорами. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. № 3(62). С. 165.
223. Корінь І. С. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України. *Оцінка схем уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків в Україні за допомогою офшорних схем* : Збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу до Дня науки (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь: ННІ економіки оподаткування та митної справи Університету ДФС України. С. 68-70.
224. OECD (2012). March. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>
225. Jain, S. (2013). *Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases*. Amsterdam, The Netherlands.
226. Sommer, M. (2005). *Die Gesellschaftsverträge der GmbH & Co. KG*. Beck, München.
227. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій / за заг. ред. С. С. Брехова, Д. М. Стародуба. Хмельницький, 2019.

150 с. URL: [https://www.researchgate.net/profile/Dima-Starodub/publication/344772826\\_ZAPOBIGANNA\\_NENALEZNOMU\\_VIKORISTANNU\\_PLATNIKAMI\\_PODATKIV\\_UKRAINI\\_ORGANIZACIINO-PRAVOVIH\\_FORM\\_NEREZIDENTIV\\_PRI\\_ZDIJSNENNI\\_KONTROLOVANIH\\_OPERACIJ/links/5f8ee048299bf1b53e34b26a/ZAPOBIGANNA-NENALEZNOMU-VIKORISTANNU-PLATNIKAMI-PODATKIV-UKRAINI-ORGANIZACIINO-PRAVOVIH-FORM-NEREZIDENTIV-PRI-ZDIJSNENNI-KONTROLOVANIH-OPERACIJ.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Dima-Starodub/publication/344772826_ZAPOBIGANNA_NENALEZNOMU_VIKORISTANNU_PLATNIKAMI_PODATKIV_UKRAINI_ORGANIZACIINO-PRAVOVIH_FORM_NEREZIDENTIV_PRI_ZDIJSNENNI_KONTROLOVANIH_OPERACIJ/links/5f8ee048299bf1b53e34b26a/ZAPOBIGANNA-NENALEZNOMU-VIKORISTANNU-PLATNIKAMI-PODATKIV-UKRAINI-ORGANIZACIINO-PRAVOVIH-FORM-NEREZIDENTIV-PRI-ZDIJSNENNI-KONTROLOVANIH-OPERACIJ.pdf)

228. Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : Лист Державної фіскальної служби України від 14.04.2016 №13362/7/99-99-19-02-02-17. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення:16.12.2021).
229. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : дис. ... д-ра юрид. наук / Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2020. URL: <https://www.uzhnu.edu.ua/uk/infocentre/get/29360>
230. Гвоздій В., Кальницька І., Мисник Н. [та ін.]. Методичні рекомендації з податкового права / за ред. В. Гвоздія. Харків : Фактор, 2016. 48 с. URL: <https://docplayer.net/30398900-Metodichni-rekomendaciyi-z-podatkovogo-prava.html>
231. Мельник Г., Карапетян Г. Ділова мета й економічний ефект у контексті оновленого Податкового кодексу України. *ЮРИСТ&ЗАКОН*. 2020. №26. URL: [https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA013953](https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013953) (дата звернення:15.12.2021).
232. Курілов Є. Економічна сутність та розумна економічна причина (ділова мета) у вітчизняних правилах трансфертного ціноутворення. *Огляд цін*. 2020. №11(289). URL:<https://pricereview.com.ua/articles/ekonomichna-sutnist-ta-rozumna-ekonomichna-prichina-dilova-meta-u-vitchiznyanih-pravilah-transfertnogo-czinoutvorennya>
233. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV : Закон України від 16.07.1999 року // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1999. № 40. Ст.365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

234. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3-13.
235. Кучеренко Т. Принцип превалювання змісту над формою у фінансовій звітності. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 2. С. 103-113.
236. Соколов Я. В., Бычкова С. М. О приоритете содержания над формой: проблемы учета. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 1. С. 7275.
237. Товарна структура зовнішньої торгівлі України у 2020 році. *Державна служба статистики України : офіційний сайт*. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/zd/tsztt/tsztt\\_u/arh\\_tsztt2020\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/zd/tsztt/tsztt_u/arh_tsztt2020_u.html) (дата звернення: 20.12.2021).
238. Шинкаренко І. Чергова реінкарнація спецправил ТЦУ щодо сировинних товарів. Чи спрацює в цей раз? *KMP.UA*. 2020, 9 вересня. URL: <http://kmp.ua/uk/blog/another-reincarnation-of-the-special-tp-rules-regarding-raw-materials-will-it-work-this-time> (дата звернення: 17.12.2021).
239. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text>
240. Jivotovsky, L., Wang, J. (2014). Changing paradigms in commodity markets: what are price reporting agencies doing to remain on top of their game? *The Sapient Journal of Trading & Risk Management*, 71. Retrieved from <https://docplayer.net/38041489-Changing-paradigms-in-commodity-markets-what-are-price-reporting-agenciesdoing-to-remain-on-top-of-their-game.html> (accessed december 17, 2021).
241. International Organisation of Securities Commissions, 2015. *Implementation of the Principles for Oil Price Reporting Agencies*, Report OICU-IOSCO. The board of the international organization of securities commissions FR22/2015, September. Retrieved from <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD506.pdf> (accessed december 18, 2021).
242. Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін. Державна податкова служба України : офіційний сайт.

URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/pereliki-/446944.html> (дата звернення: 31.12.2021).

243. Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020№ 840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-21#Text> (дата звернення: 15.12.2021).
244. Lithuania. Corporate – Group taxation, 2022. *PWC*, August. Retrieved from <https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/corporate/group-taxation> (accessed december 22, 2021). Retrieved from <https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/corporate/group-taxation>
245. UN Model Convention. United Nations. Retrieved from <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>
246. OECD (2012). R(13). Attribution of income to permanent establishments, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264175181-106-en>

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ З КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

#### 2.1. Організація обліку контрольованих операцій на підприємствах торгівлі

Для того, щоб підприємство правильно застосовувало норми податкового законодавства з ТЦ при здійсненні КО, забезпечувало своєчасну та достовірну підготовку звітності з ТЦ та мінімізувало виникнення ризиків з ТЦ, на підприємстві необхідно побудувати якісну багаторівневу систему адміністративного супроводження КО.

Закордонні фахівці К.П. Гомес та Д. Пю Е. де Агірре з метою зменшення ризику податкових коригувань та ймовірного впливу податкових ризиків запропонували концепцію «управління трансфертним ціноутворенням підприємства» як процес, що складається з комплексу заходів, які починаються з виявлення та аналізу КО, проведення аналізу відповідності принципу «витягнутої руки», підготовки фінансової звітності та обліку операції для забезпечення надійного моніторингу, підтримки та безперервного аналізу «від початку до кінця» [1]. Український науковець А.О. Касич розробив цикл ТЦ як систему формування та документування трансфертних цін, а також програму впровадження ТЦ на підприємстві [2].

Науковці стверджують, що управління ТЦ на підприємстві є складним та багаторівневим процесом, який складається з розроблення стратегії з ТЦ, планування, визначення основних ризиків, моніторингу та підготовки звітності з ТЦ. Важливу роль у цьому процесі відіграє облік КО та складання звітності з ТЦ.

З метою ефективного управління податковими ризиками підприємства з ТЦ та прийняття управлінських рішень необхідно побудувати якісну систему обліково-аналітичного забезпечення ТЦ підприємства.

У вітчизняній економічній науці обліково-аналітичним забезпеченням прийнято вважати систему, яка складається із взаємопов'язаних фінансово-аналітичної, обліково-аналітичної, соціально-аналітичної, екологічно-аналітичної



складових, що створюють необхідну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень з ТЦ [3]. На думку Т.М. Безродної, обліково-аналітичне забезпечення охоплює етапи первинного обліку, звітності та аналітичної обробки облікової інформації (економічного аналізу) [4]. За результатами наукових досліджень запропоноване таке визначення: обліково-аналітичного забезпечення трансфертного ціноутворення підприємства являє собою систему бухгалтерського обліку контрольованих операцій, проведення аналізу з ТЦ та підготовки документації і звітності з ТЦ.

Таким чином, першим етапом обліково-аналітичного забезпечення ТЦ підприємства є виявлення, реєстрація та формування масиву облікової інформації про здійснені підприємством КО. Оскільки бухгалтерський облік КО є інформаційною базою для ідентифікації КО, підготовки звітності з ТЦ, прийняття управлінських рішень щодо стратегії ТЦ, питання організації обліку КО має важливе наукове та практичне значення.

Дослідники відмічають, що в українському законодавстві відсутні будь-які рекомендації щодо організації обліку КО, тому кожне підприємство може організувати бухгалтерський облік у цій частині на власний розсуд та відповідно до своїх потреб [5].

Значний внесок у розвиток обліку контрольованих операцій здійснили такі вітчизняні науковці: І.В. Карпенко [6; 7], Н.О. Лоханова [8], Н.В. Солодка [9], Н.В. Рогова [10], І. В. Ботьботенко [11], які досліджували теоретичні та методологічні проблеми облікового забезпечення для відображення КО в обліку.

Серед закордонних учених особливості обліку ТЦ досліджували Метин Уяр [12], П. Сікка [13]. Влив ТЦ на фінансову звітність підприємств вивчали Дж. Маккінлі та Дж. Оуслі [14].

Незважаючи на це, питання організації обліку контрольованих операцій потребують більш ґрунтовного дослідження. Результати огляду наукових публікацій свідчать про існування дискусії щодо цього питання, необхідність додаткового опрацювання методики обліку КО, організацію документообігу та перегляду

облікової політики підприємства для ефективного побудови процесу управління ТЦ підприємства.

На думку Н.О. Лоханової, для того, щоб система ТЦ функціонувала ефективно і не наражалась на постійні ризики для підприємства в частині можливості потрапити під значні штрафні санкції в межах жорсткого податкового контролю, необхідно впровадити ефективну систему управлінського і фінансового обліку для забезпечення доступу до якісної інформації всім підрозділам, які безпосередньо беруть участь в укладанні та виконанні договорів з контрагентами в межах афілійованих суб'єктів [8].

Теоретичні аспекти визначення завдання обліку КО у своїх працях окреслила І.В. Карпенко [6, 7].

Беручи до уваги думку вчених, запропоновано такі завдання обліку КО:

- забезпечення достовірною та якісною інформацією про КО, що здійснювалися на підприємстві зовнішніх (податковий контролюючий орган) та внутрішніх користувачів облікової інформації;
- своєчасне, повне та достовірне документування транзакцій, що можуть бути віднесені до контрольованих;
- своєчасне, повне та достовірне точне та достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що можуть бути віднесені до контрольованих;
- достовірне і повне визначення КО підприємства, їх обсягу та рентабельності;
- надання повної та достовірної інформації для проведення аналізу з ТЦ;
- якісне складання і своєчасне надання звітності та документації з ТЦ, що визначається податковим законодавством;
- формування якісної інформаційної бази для планування, організації, регулювання, аналізу і контролю системи управління ТЦ підприємства;
- надання повної та достовірної інформації для ідентифікації, оцінки та управління ризиками з ТЦ підприємства.

Ученою І.О. Карловою запропоновано такі етапи обліку КО: дослідження операцій на наявність використання в них трансфертної ціни; фіксування

проведених ГО, в яких застосовувались трансфертні ціни; контроль за формуванням цін в КО; перевірка правильності відображення надходжень від реалізації, отриманого доходу та оподаткування; відображення інформації про КО у фінансовій звітності [15].

Однак у момент здійснення КО не завжди відомо, чи застосовуються до цієї господарської операції правила ТЦ. Так, на етапі планування міжгрупових операцій можна скласти попередній список КО з пов'язаними особами. У випадку операцій з нерезидентами, що не є пов'язаними особами, необхідність застосування до них правил ТЦ може бути встановлено не відразу. Відповідно, систему бухгалтерського обліку підприємства необхідно побудувати таким чином, щоб вона давала змогу своєчасно та достовірно ідентифікувати КО та їх обсяг.

Практики і податківці сходяться на думці, що найчастіше при ідентифікації КО підприємства допускають такі помилки з ТЦ:

- встановлення статусу нерезидента;
- розрахунок вартісного критерію КО;
- кваліфікація господарських операцій (вплив на об'єкт оподаткування).

Постає питання: «Яким чином підприємству слід обліковувати інформацію стосовно операцій, які можуть стати контрольованими?» У своїх дослідженнях ряд вітчизняних учених дійшли висновку щодо необхідності запровадження окремих субрахунків для накопичення інформації для цілей ТЦ.

Так, Н.О. Литвиненко пропонує обліковувати внутрішньогрупові операції на рахунку 682 «Внутрішні розрахунки» та застосовувати систему аналітичних рахунків із застосуванням ієрархічного підходу для внутрішньогрупових та внутрішньогосподарських розрахунків [16]. Також вчена вважає, що доцільно окремо обліковувати запаси та товарно-матеріальні цінності, отримані від пов'язаних осіб, а також доходи, що згенеровані у внутрішньогрупових операціях [16]. Н. В. Гойло запропонувала внести зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій шляхом створення додаткових субрахунків для відображення внутрішньогрупових розрахунків:

- 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість за рахунками між підприємствами»;
  - 363 «Дебіторська заборгованість за рахунками між підприємствами»;
  - 551 «Довгострокова дебіторська заборгованість та платежі за розрахунки між підприємствами»;
  - 633 «Поточні зобов'язання з внутрішньогрупових розрахунків»;
- та використовувати для них аналітичні розрізи – назва контрагентів, види договорів, документи взаєморозрахунків, валюти [17].

Н.В. Солодкою запропоновано методику, відповідно до якої передання активів та зобов'язань між підприємствами групи відбувається: за окремим рахунком 32 «Внутрішньогрупові операції» та субрахунками для розрахунків за необоротними активами»; за готову продукцію, товари, запаси; роботи, послуги»; дивідендами та позиками [9]. Також дослідниця пропонує доповнити діючий План рахунків бухгалтерського обліку додатковими субрахунками для відокремленого обліку товарів, що беруть участь у внутрішньогрупових операціях:

- 28.0 Товар для продажу в групі;
- 28.0.1 Фактична вартість товару;
- 28.0.2 Внутрішньогрупова націнка по товар [9].

І.В. Карпенко розглянуто варіант розподілу суб'єктів господарювання на декілька рівнів, зокрема:

- за рівнем відносин на пов'язаних і непов'язаних осіб;
- за видами операцій – контрольовані та неконтрольовані [5].

Однак здебільшого пропозиції вчених стосуються вдосконалення методики обліку транзакцій з пов'язаними особами. На нашу думку, при розробленні методики обліку КО важливо також враховувати облік взаєморозрахунків з нерезидентами, що не є пов'язаними особами, однак операції з якими за умови досягнення вартісного критерію в 10 млн грн, будуть контрольованими. Йдеться про операції з нерезидентами:

- за договорами комісії;
- зареєстрованими в низькоподаткових юрисдикціях, які включені до Переліку КМУ № 1045 (далі Перелік держав) [18];

- податковими резидентами низькоподаткових юрисдикціях, які включені до Переліку держав;

- організаційно-правові форми яких включені до Переліку КМУ № 480 (далі Перелік ОПФ) [19].

Крім того, як на етапі планування господарської операції, так і на етапі її відображення в обліку, не завжди можна визначити, чи відповідає вона критерію контрольованої. Тому на етапі відображення транзакції в обліку доцільно здійснювати окремий облік взаєморозрахунків, що можуть бути визначені в подальшому як контрольовані з метою їх ідентифікації для подальшого аналізу. Ретельного аналізу вимагають господарські операції з усіма нерезидентами. Тобто підприємству слід організувати збір, підготовку, реєстрацію та зведення облікової інформації щодо операцій з нерезидентами, щоб забезпечити оперативну, повну та достовірну ідентифікацію всіх операцій, які можуть бути класифіковані як контрольовані.

Для того, щоб облікова система підприємства містила максимальну інформацію для проведення аналізу ТЦ, формування звітності з ТЦ автоматизованим способом та для коректної ідентифікації всіх КО запропоновано:

1. Модифікувати План рахунків шляхом впровадження субрахунків для обліку операцій, що можуть відповідати критеріям КО.

2. Впровадити відповідні аналітичні розрізи на доданих субрахунках.

3. Створити класифікатори в інформаційній обліковій системі підприємства для наявності повноти даних щодо: укладених договорів; контрагентів-нерезидентів; товарів та запасів; послуг.

4. Проводити оцінку статусу контрагентів-нерезидентів за запропонованою методикою.

5. Здійснювати згідно з правилами перевірку щодо статусу пов'язаності ТЦ з контрагентами.

Запропоновано модифікувати діючий План рахунків завдяки створенню додаткових субрахунків для окремого обліку:

- основних засобів, нематеріальних активів, товарів та запасів, що придбані у внутрішньогрупових операціях чи нерезидентів, ОПФ яких включена до Переліку ОПФ чи які є податковими резидентами держав, що включені до Переліку держав.

- взаєморозрахунків з пов'язаними особами чи нерезидентів, ОПФ чи юрисдикція податкового резидентства яких входить до Переліку ОПФ або Переліку держав;

- доходів та витрат у операціях, щодо яких необхідно буде доводити відповідність ціни принципу «витягнутої руки»;

- курсових різниць, що виникли під час взаєморозрахунків з пов'язаними особами чи нерезидентами, які зареєстровані в «низькоподаткових» юрисдикціях або ОПФ яких включена до Переліку ОПФ.

Рекомендовані зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [20] зазначено у *табл. Р.1 Додатку Р*. Для визначення нерезидентів, ОПФ яких включено до Переліку ОПФ чи які є податковими резидентами країн, що включено до Переліку країн, запропоновано застосовувати поняття «ризикові».

Оскільки в звіті про КО необхідно зазначати детальну інформацію щодо КО, розроблено аналітику для бухгалтерських субрахунків, призначених для відображення ГО, які можуть бути контрольованими:

- назву контрагента;
- дати та номери договорів;
- дати та номери первинних документів (актів виконаних робіт та ВМД);
- валюти розрахунків;
- найменування товарів, їх партій та кодів УКТ ЗЕД.

Розроблений підхід до застосування аналітичних розрізів наведено у *табл. Р.2, Р.3 Додатку Р*.

Метою запропонованого підходу до розрізів аналітики є забезпечення внесення всієї наявної інформації про КО в облікову систему підприємства на етапі відображення ГО в обліку, що забезпечить наявність даних для подальших етапів аналізу ТЦ та формування звітності.

Застосування запропонованого підходу з використанням аналітичних субрахунків другого та третього порядків рахунків надасть можливість ідентифікувати КО, проводити ТЦ аналіз та визначати рентабельність операцій і дотримання принципу “витягнутої руки”.

Для застосування запропонованих методичних підходів до аналітичних розрізів бухгалтерських субрахунків для обліку ГО необхідно забезпечити повноту інформації в обліковій системі підприємства. Крім того, така інформація має бути стандартизованою і підлягати ефективній автоматизованій обробці даних. Для цього її необхідно згрупувати за відповідними критеріями. Вітчизняний вчений М. М. Бенько запропонував поняття «Класифікатор» для систематизованого групування найменувань класифікаційних об’єктів і їх кодових позначень, на основі яких створюються словники-довідники, що використовують для обробки облікової інформації [21].

З метою забезпечення наявності інформації для подальшого ТЦ аналізу та формування звітності з КО в обліковій системі підприємства необхідно створити Довідники-Словники «Контрагенти», «Договори», «Товари» та «Послуги» (табл. Р.4, Додаток Р). Важливо забезпечити наявність достовірних та актуальних даних щодо нерезидентів-контрагентів та укладених з ними контрактів. У Довідниках облікової системи «Контрагенти», «Договори». Інформацію в ці Довідники необхідно вносити відразу після підписання зовнішньоекономічного договору і оновлювати на підставі внесення змін до нього. Для заповнення переліку ознак нерезидента у Довіднику (контрагенти) необхідно зазначати періоди, оскільки інформацію щодо КО для підготовки звітності з ТЦ, відповідей на запити контролюючих органів чи супроводу податкової перевірки з ТЦ з облікової системи необхідно отримувати після закінчення звітного періоду. Ця інформація має бути актуальною для минулих періодів. Наприклад, податкова юрисдикція постачальника-нерезидента була включена до Переліку країн у 2021р. і виключена з цього Переліку у 2022 р. Облікова система має містити актуальну інформацію при виборі даних за відповідні періоди.

Для запровадження запропонованих методичних підходів до організації бухгалтерського обліку КО необхідно модифікувати інформаційну систему підприємства, що може вимагати додаткових капіталовкладень чи витрат.

Для того, щоб забезпечити коректне відображення господарських операцій з метою подальшого аналізу для цілей ТЦ підприємству необхідно ідентифікувати статус нерезидента на етапі підготовки укладення зовнішньоекономічного договору.

Особливу увагу бухгалтерській службі підприємства слід приділяти дослідженню статусу резидентності та місці реєстрації контрагента-нерезидента, сплаті ним податку на прибуток та тому, чи включена його форма господарювання у Перелік ОПФ, а податкова юрисдикція – у Перелік держав. Запропоновано здійснювати таку перевірку за методологією, наведеною у *Додатку С*.

У практиці можуть бути ситуації, коли нерезидент зареєстрований у державі, яка не вважається низькоподатковою юрисдикцією і має високу репутацію, наприклад, є країною ЄС. Однак окремі території такої держави є включеними до Переліку держав:

- Гонконг та Макао – особливі адміністративні райони Китаю;
- Лабуан – федеративна територія Малайзії;
- Мадейра – автономний регіон Португальської Республіки [18].

Отже, бухгалтерська служба підприємства повинна ретельно перевірити як державу реєстрації, так і податковий статус контрагента нерезидента і у випадку, якщо держава буде включена до Переліку держав, операції з такими нерезидентами потребуватимуть особливого контролю.

Згідно з розробленою нами методологією дослідження статусу нерезидента контрагента, аналіз місця його реєстрації чи податкової резидентності, ОПФ та особливостей сплати податку на прибуток потрібно здійснювати на етапі планування господарських взаємовідносин, оновлювати необхідну інформацію на щорічній основі, а також у господарському договорі передбачати для контрагента зобов'язання інформувати про зміни, які можуть вплинути на оподаткування здійснених з ним господарських операцій.



За податковим законодавством, контрольованою може бути операція навіть тоді, коли вона фактично здійснена, але не оформлена документально чи невідображена в обліку. Тому підприємство має вживати заходів для того, щоб всі ГО операції були відображенні в обліку. Ефективним механізмом для таких цілей, на нашу думку, є проведення звірки взаєморозрахунків з усіма нерезидентами на кінець звітного року. Це забезпечить повноту відображення КО в обліку та відповідність показників учасників МГК у їх локальній звітності з ТЦ. Крім того, підприємство має ретельно дотримуватися облікової політики та стандартів бухгалтерського обліку при відображенні ГО, адже помилки при їх застосуванні можуть вплинути на достовірність, повноту та своєчасність відображення ГО в обліку, а отже, і на те, чи буде КО вчасно відображена в обліковій системі підприємства та чи повному обсягу.

Прикладом може слугувати відображення запасів від нерезидента підприємством, які відвантажені постачальником у грудні 2021р. на умовах EXW Ріо-де-Жанейро, Бразилія згідно з Правилами Інкотермс редакції 2010 р. Товари отримані покупцем – українським торговим підприємством у січні 2022 р. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку товари відображаються в обліку на дату їх визнання активами. Положення ст. 1 Закону України № 996-XIV та п. 3 НП(С)БО 1, передбачають, що активами вважаються ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [22; 23].

У роз'ясненнях Мінфіну України зазначено, що датою здійснення операції для зарахування підприємством активів на баланс є дата, на яку підприємству переходять ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на придбані активи (товари) [24; 25].

Отже, датою оприбуткування імпортного товару у балансі покупця буде:

- дата переходу ризиків та відповідальності за правилами Інкотермс;
- дата отримання повного фізичного контролю над товаром.

При укладенні договорів зовнішньої торгівлі правила Інкотермс будь-якої погодженої сторонами договору редакції регулюють такі питання:

- розподіл між продавцем і покупцем транспортних витрат з доставки товару та його страхування;
- момент переходу від продавця до покупця ризиків пошкодження, втрати або випадкової загибелі вантажу;
- дата постачання товару, тобто визначення моменту фактичного передання продавцем товару в розпорядження покупця або його представника [26].

Правила Інкотермс не регулюють питання переходу права власності на товар. Водночас право власності на товар переходить від продавця до покупця в момент переходу ризиків відповідно до базису поставки, обраному сторонами.

У наведеному прикладі постачання товару на умовах EXW Ріо-де-Жанейро ризики перейшли у момент приймання товару перевізником на складі Продавця, тобто у грудні 2021 р. Отже, підприємство повинно відобразити придбання цього товару у 2021 р.

Таким чином, правильне застосування стандартів бухгалтерського обліку має вагоме значення для повноти обліку КО, і відповідно, дотримання правил ТЦ.

Для ідентифікації КО важливим є коректний розрахунок вартісних критеріїв, а саме річний обсяг доходу та сума операції. Зважаючи на факт, що більшість торгових підприємств України згідно з вимогами законодавства ведуть бухгалтерський облік за МЗФЗ, розглянемо як впливає їх правильне застосування на визначення господарської операції контрольованою.

Зокрема, першим вартісним критерієм з трансфертного ціноутворення є розмір виручки суб'єкта господарювання, а отже, під час її розрахунку необхідно врахувати усі вимоги стандартів, які застосовує підприємство згідно з обліковою політикою.

За нормами стандарту МСФЗ 15, який набув чинності з 1 січня 2018 р., *дохід* – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращання активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу [27]. *Зобов'язання щодо виконання* – обіцянка в

договорі з клієнтом передати клієнтові: або товар чи послуги, які є відокремленими; або серію відокремлених товарів або послуг, які є практично однаковими і які передаються клієнтові за однаковою схемою. МСФЗ 15 передбачає п'ятиетапну модель визнання доходу в обліку, чітке дотримання яких забезпечить достовірні дані для аналізу інформації для цілей трансфертного ціноутворення (*Додаток Т*).

Як відображено у *Додатку Т*, на першому етапі компанія має проаналізувати та ідентифікувати договори з клієнтами, враховуючи, що у разі наявних критеріїв, передбачених МСФЗ 15, компанія має об'єднати два або більше договори, укладені з одним покупцем, і обліковувати такі договори як один договір. На етапі визначення ціни операції необхідно враховувати, що характер, час і величина компенсації, обіцяної клієнтом, впливає на оцінку ціни операції. Визначаючи ціну операції, компанії слід враховувати фактори, що безпосередньо впливають на неї.

Підприємству також важливо впровадити ефективну методологію розрахунку доходу. Здебільшого у практиці зустрічаються випадки, коли підприємство розраховує суму річного доходу (РД) для цілей ТЦ шляхом підсумовування рядків доходів з річного Звіту про фінансові результати (далі-ЗФР) за Формою № 2, затвердженого НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [23] (*формула 2.1*):

$$\text{РД} = \text{ЧДРП} + \text{ІОД} + \text{ДУК} + \text{ФД} + \text{ІД}, \quad (2.1)$$

де ЧДРП – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000 ЗФР);

ІОД – інші операційні доходи (рядок 2120 ЗФР);

ДУК – дохід від участі в капіталі (рядок 2200 ЗФР);

ФД – інші фінансові доходи (рядок 2220 ЗФР);

ІД – інші доходи (рядок 2240 ЗФР).

Такий підхід пропонують застосовувати і контролюючі органи у своїх роз'ясненнях [28].

Водночас слід брати до уваги, що згідно з ПКУ річний дохід від усіх видів діяльності має бути визначений відповідно до правил бухгалтерського обліку [29]. У ситуації, коли підприємство застосовує МСФЗ для складання фінансової звітності,

застосування підходу до розрахунку річного доходу, наведеного у формулі 2.1., може бути неправильним. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (далі МСБО 1) дає змогу згорнути певні види доходів та витрат у ЗФР [30]. МСБО 1 передбачає можливість згортання доходів та витрат ГО, що мають схожу економічну сутність: операції з визнання курсових різниць, купівлі-продажу валюти, вибуття необоротних активів, фінансових інструментів отримуваних для продажу [30]. Отже, якщо під час підготовки ЗФР підприємство застосує згортання певної категорії доходів та витрат, суму загального доходу підприємства буде занижено для цілей розрахунку першого вартісного критерію ТЦ [31, 32].

Тому підприємству важливо врахувати доходи у повному обсягу при розрахунку загального обсягу річного доходу підприємства (далі РДП) для визначення першого вартісного критерію з ТЦ.

При забезпеченні всіх запропонованих методичних підходів з ведення обліку ГО на підприємстві і врахуванні аспектів розрахунку першого вартісного критерію щодо суми річного доходу підприємства в обліково-аналітичній системі підприємства міститься вся наявна інформація, необхідна для ідентифікації КО та операцій, в яких необхідно доводити дотримання принципу «витягнутої руки». Саме ідентифікація КО є етапом, що передує складанню документації та підготовці звітності з ТЦ. Запропоновано застосовувати методику ідентифікації КО (*Додаток У*).

Для забезпечення систематичного і цілісного підходу до обліку КО велике значення має затвердження відповідних положень облікової політики підприємства. Облікова політика підприємства – це сукупність правил та прийомів, що ґрунтуються на принципах застосовуваних стандартів бухгалтерського обліку та нормах законодавства щодо методології відображення в бухгалтерському обліку підприємства його ГО з метою однозначного застосування чинних норм.

Питання засад формування облікової політики вивчали вітчизняні вчені П.Є. Житній [33], Ф.Ф. Бутинець [34], Л.М. Васільєва [35], Г.М. Давидов [36]. На думку Д. Людвенко, під обліковою політикою підприємства розуміється обрана ним сукупність способів бухгалтерського обліку, які містять методи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, прийоми організації

документообігу, інвентаризації, порядок застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи облікових регістрів, обробки інформації та ін. [37]. Т.В. Барановська розглядає облікову політику як вибрану підприємством з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологію бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [38].

Н. В. Солодкою запропоновано процес створення облікової політика для групи підприємств [9].

Науковці до формування облікової політики застосовують методичний та організаційний підходи. Р.В. Ваврічева стверджує, що облікова політика має охоплювати всі аспекти облікового процесу – організаційний, методичний, технічний [39]. Методичний аспект передбачає формування методів, принципів та правил відображення інформації у бухгалтерському обліку, підходів до застосування критеріїв, здійснення оцінки [40]. Організаційний передбачає формування правил організації роботи облікового апарату з ведення усіх видів обліку, складання і надання бухгалтерської звітності [41]. Отже, він встановлює правила взаємодії внутрішніх підрозділів підприємства, спрямовані на забезпечення ведення бухгалтерського обліку.

Методичний підхід визначає:

- перелік рахунків та субрахунків обліку, які призначені для відображення КО та операцій, що потенційно можуть бути контрольованими;
- аналітику кожного субрахунку (за контрагентами, договорами, валютами, первинними документами);
- схеми застосування рахунків субрахунків та їх аналітики при відображенні КО;
- методику здійснення аналізу для цілей ТЦ;
- засади політики з ТЦ.

Організаційний підхід до обліку КО та звітності з ТЦ стосується:

- графіка документообороту;
- визначення переліку осіб, відповідальних за облік КО, підготовку документації та звітності з ТЦ;

- термінів зберігання первинних документів, якими оформлено КО, та документації з ТЦ.

На нашу думку, окремим розділом облікової політики підприємства може бути політика ТЦ. У ситуаціях, коли підприємство є членом МГК, політику з ТЦ, яка розроблена материнською компанією МГК, необхідно адаптувати до вимог чинного українського законодавства.

У випадку, коли МГК не розроблено політики з ТЦ, чи підприємство є материнською компанією групи, таку політику необхідно розробити самостійно. Важливо забезпечити застосування єдиних підходів до політики ТЦ підприємствами, які є членами МГК, до внутрішньогрупових операцій, їх відображення в документації та звітності з ТЦ.

Пропозиції щодо структури розділу з ТЦ облікової політики підприємства торгівлі наведені у *Додатку Ф*.

Розділ облікової політики стосовно ТЦ має включати вимоги щодо такого:

- усі внутрішньогрупові транзакції, а також операції з нерезидентами, ОПФ чи юрисдикція яких входить до Переліків КМУ, мають бути оцінені на відповідність дотримання принципу «витягнутої руки»;

- усі ГО з пов'язаними особами, а також з нерезидентами, ОПФ чи юрисдикція яких входить до Переліків КМУ, мають бути своєчасно задокументовані, а домовленості оформлені письмовими договорами;

- усі зобов'язання за внутрішньогруповими договорами та з нерезидентами, ОПФ, чи юрисдикція яких входить до Переліків КМУ, мають бути своєчасно і в повному розмірі оплачені.

З організаційної точки зору в розділі політики МГК з ТЦ необхідно визначити:

- посадових осіб відповідальних за ідентифікацію потенційних КО, збір інформації стосовно них та ініціювання проведення аналізу щодо дотримання принципу «витягнутої руки»;

- посадових осіб, відповідальних за підготовку, контроль за виконанням та каталогізацію внутрішньогрупових договорів та договорів з іншими нерезидентами;

- посадових осіб, відповідальних за звірення розрахунків між пов'язаними сторонами та іншими нерезидентами;
- посадових осіб, відповідальних за своєчасне і повне здійснення компенсації за договорами з пов'язаними сторонами та іншими нерезидентами;
- посадових осіб, відповідальних за зберігання первинних документів, звітності та документації з ТЦ;
- періодичність проведення звірення розрахунків з нерезидентами та порядок його документування;
- графік проведення аналізу ТЦ та підготовки звітності з ТЦ.

Під час підготовки політики МГК з ТЦ велику увагу необхідно приділити побудові функції управління ТЦ МГК, розподілу повноважень між підрозділами материнської компанії та учасників МГК. Зважаючи на те, що правила ТЦ різних країн можуть відрізнятися і для правильного прийняття рішення з політики ТЦ окремого підприємства МГК, необхідно також враховувати його вплив на інші компанії МГК. Функцію, що здійснює управління ТЦ, слід централізувати на рівні МГК. Однак серед науковців немає одностайної думки, який підхід до побудови функції з ТЦ МГК буде найбільш ефективним. Науковці Робінзон і Стокен стверджують, що міжнародні корпорації досягають найкращих результатів, коли ступінь делегування рішень дочірнім компаніям фірми відповідає важливості та операційній незалежності дочірніх компаній [42]. С-Е. Берш, Й. Х. Хеккемейер, М. Ольберт вважають, що податкові спори з місцевими податковими органами є більш вірогідними, а отже, податковий ризик вищий, коли податковий відділ МГК має остаточні повноваження щодо прийняття рішень з ТЦ, а також за таких умов є високою ймовірність внутрішніх конфліктів з питань координації [43]. Водночас централізація повноважень щодо прийняття рішень у податковому відділі материнської компанії буде ефективною, якщо МГК використовують складні податкові стратегії планування. Це забезпечить зменшення податкових ризиків та знизить ймовірність конфліктів щодо координації [43]. При цьому слід пам'ятати, що прийняття рішень у транснаціональних компаніях підрозділом ТЦ є особливо

складним, оскільки управлінські та податкові цілі взаємопов'язані і часто суперечать одна одній [44].

Вітчизняне податкове законодавство вимагає від платників податків зберігати первинні документи, що пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань підприємства та документальним підтвердженням виконання вимог податкового законодавства [29]. Отже, підприємство має забезпечити зберігання не тільки первинних документів, які відображають здійснення КО, а також документів, що використано при складанні документації та звітності з ТЦ.

Облікова політика підприємства повинна передбачати зберігання всіх документів, пов'язаних із здійсненням КО, та звітності щодо неї протягом 7 років (2 555 днів) від дня, наступного за граничним терміном подання звіту про КО, при підготовці якого використовують ці документи. Наприклад, документи стосовно всіх КО, включених для підготовки звітності з ТЦ за 2021 р., необхідно зберігати 7 років після 1 жовтня 2022 р., тобто до 1 жовтня 2030 р. Документи, щодо яких підприємству потрібно доводити дотримання принципу «витягнутої руки» згідно з вимогами ПКУ, необхідно зберігати 5 років (1 825 днів) від дати, граничної з датою подання Декларації з ПнП підприємства – 1 березня року, наступного за звітним. Отже, якщо ГО, щодо якої необхідно доводити дотримання принципу «витягнутої руки», включено у Декларації з ПнП за 2021, то підприємство має зберігати всі необхідні документи до 1 березня 2027 р. Зокрема, зберіганню підприємствами підлягатимуть документи, зазначені у *табл. 2.1*.

У ситуації, коли у підприємства була перевірка з ТЦ, і за наслідками перевірки виник податковий спір з ТЦ, підприємство має зберігати документи до закінчення термінів адміністративного чи судового розгляду, закінчення термінів оскарження результатів судового розгляду [29]. Тобто термін зберігання документів, пов'язаних зі здійсненням КО, може бути значно більшим на практиці, ніж встановлено чинним законодавством.

Крім того, термін збереження документів може бути продовжений на період зупинення відліку строку давності у випадках, передбачених пунктом 102.3 ПКУ [29]. Зокрема, ПКУ зупиняється перебіг строків давності на період дії правового режиму



воєнного стану, який запроваджено в Україні з 24 лютого 2022 р. [45]. Отже, підприємству необхідно ретельно розраховувати, відслідковувати та дотримуватися термінів збереження документів для цілей ТЦ.

Таблиця 2.1

## Документи для цілей ТЦ

Категорія документів	Приклади документів
Документи щодо господарських відносин з контрагентом-нерезидентом	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Зовнішньоекономічні договори, предметом яких були операції, які визначені контрольованими (специфікації, додатки та додаткові угоди про внесення змін до них);</li> <li>• протоколи переговорів;</li> <li>• довідки, що підтверджують дані про реєстрацію нерезидента, його ОПФ, податкову резидентність та сплату податку на прибуток</li> </ul>
Первинні документи та реєстри	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Документи, що фіксують проведення КО: <ul style="list-style-type: none"> <li>- акти виконаних робіт;</li> <li>- інвойси;</li> <li>- ВМД;</li> <li>- накладні;</li> <li>- вантажно-транспортні документи</li> </ul> </li> <li>• Документи, що фіксують здійснення внутрішньої зіставної операції підприємства та розрахунок її рентабельності</li> </ul>
Документи, що затверджують політики, дослідження, організаційно-розпорядчі	<ul style="list-style-type: none"> <li>• облікова політика, яку підприємству застосовувало у звітні періоди;</li> <li>• політика з ТЦ МГК;</li> <li>• маркетингові дослідження;</li> <li>• цінову та маркетингова політика</li> </ul>
Звітність	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Фінансова та податкова звітність підприємства;</li> <li>• документація та звітність з ТЦ (з усіма передбаченими додатками та розрахунками)</li> </ul>

*Джерело:* розроблено автором.

Для ефективного управління ТЦ у МГК та на рівні підприємства запропоновано застосовувати матрицю облікового забезпечення управління ТЦ МГК та підприємства (Додаток X), що дасть змогу застосувати комплексний підхід до побудови результативної функції ТЦ окремих підприємств торгівлі та МГК у цілому.

## 2.2. Документація з трансфертного ціноутворення

Щорічні зміни податкового законодавства України в сфері ТЦ та зростаюча кількість спірних ситуацій і порушень, що виникають та виявляють у процесі адміністрування ТЦ, свідчать про високу суспільно-економічну значущість цього питання. Правила ТЦ обумовлюють безліч питань щодо їх дотримання при звітуванні платників податків, зокрема, в частині обґрунтування рівня трансфертних цін та методів встановлення відповідності умов КО операції принципу «витягнутої руки» в аналізованих угодах та використання джерел інформації. Адже національне законодавство містить незначний перелік звітності, дані якої мають бути підтверджені платником податку на вимогу контролюючого органу. Крім того, на сьогодні відсутні затверджені на законодавчому рівні методики проведення процедур, що є необхідними для підготовки документації ТЦ, зокрема, в частині проведення аналізу ТЦ.

Попри велику кількість фундаментальних і прикладних розробок у сфері ТЦ, існує низка проблем, які потребують пильної уваги з боку науковців та практиків. Одним із найважливіших питань є проведення аналізу ТЦ та формування на його основі документації з ТЦ.

Головною метою функціонування МГК є максимізація прибутку від виробництва товарів та послуг. Відправною точкою для розуміння того, як функціонує МГК, є аналіз ланцюгів доданої вартості, дослідження якого закладається в основу аналізу ТЦ. Ланцюг новоствореної вартості МГК дає змогу проілюструвати процес перетворення його економічних ресурсів меншої вартості в економічні ресурси вищої вартості. У разі порівняння ланцюга доданої вартості для галузі із ланцюгом для МГК можна виявити фактори ринкової переваги МГК в галузі над конкурентами.

Настанови ОЕСР щодо документації з ТЦ та звітування в розрізі країн згідно з Заходом 13 Плану BEPS (далі Настанови ОЕСР щодо документації з ТЦ та звітності) визначають такі основні завдання документації з ТЦ:

- 1) забезпечення розгляду належним чином платниками податків питання вимог ТЦ до встановлення трансфертних цін між пов'язаними особами та до звітування про їх прибуток, отриманий у таких операціях, в їх податковій звітності;
- 2) надавати податковим адміністраціям інформацію, необхідну для обґрунтованої оцінки ризиків з ТЦ;
- 3) надавати податковим адміністраціям корисну інформацію для проведення належного ретельного аудиту з ТЦ трансфертного ціноутворення практики компаній, які є суб'єктами податками у їх юрисдикції [46].

Для цілей підготовки документації з ТЦ та проведення ТЦ аналізу розроблено безліч методичних підходів, які викладені у формі Настанов, рекомендацій тощо. Основними документами, що регламентують правила складання документації з ТЦ на міжнародному рівні, є:

- Настанови ОЕСР щодо документації з ТЦ та звітності [46];
- Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) [47];
- Фінальний Звіт ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS [48];
- Практичний посібник ООН з ТЦ для країн, що розвиваються (далі Практичний посібник ООН з ТЦ) [49].

Провідними міжнародними організаціями (ООН, ОЕСР, ГСБ та МВФ) створено спеціальну Платформу для усунення перешкод до доступу до конкурентних матеріалів, у т.ч., шляхом розроблення спеціальних інструментів для надання допомоги країнам, що розвиваються [50]. Адже в окремих випадках (в окремих країнах) отримання такої інформації передбачає надання спеціального дозволу провайдера бази даних або така інформація є платною, або взагалі відсутня у цьому регіоні.

Питанню підготовки документації та звітності з ТЦ науковці приділяють особливу увагу. Так, методику створення документації з ТЦ досліджували І.В. Карпенко [6], М.О. Мішин [51], Я.В. Романчук [52], І.Б. Чернікова [53]. Великий внесок у розвиток вітчизняної методики підготовки документації з ТЦ здійснили науковці С.С. Брехов, Т. В. Кошук, які розробили стандарти та рекомендації щодо визначення та обґрунтування рівня рентабельності за вітчизняним законодавством [54]. На необхідності розроблення стандартизованих вимог до документації з ТЦ на міжнародному рівні наголошували С. Я. Король, О.І. Никифорук [55]. Учені та

практики одноставно поділяють думку, що документацію з ТЦ слід готувати до етапу формування звіту про КО, адже наявна в документації інформація є необхідною для коректного заповнення звітності з ТЦ. Крім того, складання документації є часоємним процесом, а отже, важливо підготувати її завчасно, до моменту отримання запиту від контролюючого органу. Потреба в розвитку методологічних засад підготовки документації з ТЦ обумовлена недосконалістю уніфікованих методичних підходів, що регламентують порядок її складання.

Основним нормативним документом вітчизняного податкового законодавства, що регламентує порядок проведення аналізу з ТЦ, підготовки документації з ТЦ, її подання контролюючим органам та зберігання, є ПКУ (*рис. Ц.1, Додаток Ц*).

Положення ПКУ вимагають від платників податків готувати документацію з ТЦ за кожний звітний період, в якому відбувалися КО [29]. Першим нормативним документом, який встановлює правила застосування методологічних підходів ОЕСР при підготовці документації з ТЦ, є Наказ МФУ «Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів принципу «витагнутої руки» № 19 2022 р. (далі Порядок для сировинних товарів) [56]. Документ містить перелік типових бізнес-моделей, приклади коригувань зіставності та оборотного капіталу, детальний опис методики проведення функціонального аналізу для сировинних товарів. Положення Порядку, які стосуються загальних правил ТЦ, можуть застосовуватися під час аналізу КО, предметом яких є постачання товарів, інших ніж сировинні.

Правила розрахунку рентабельності визначені такими підзаконними нормативно-правовими актами:

- Порядок визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей ТЦ, затверджений Постановою КМУ від 29 березня 2017 р. № 191 (далі Порядок №191) [57];

- Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) для цілей ТЦ, затверджений Постановою КМУ від 4 червня 2015 р. № 381 (далі Порядок № 381) [58].

Результати аналізу вимог до структури документації та пропозиції щодо її змісту наведено у *табл. Ц.1 Додатку Ц*.

Під час складання документації з ТЦ слід врахувати:

- опис підходів до поетапного вибору методу ціноутворення з урахуванням їх пріоритетності;

- обґрунтування, чому той чи інший метод не підходить;

- пояснення визначення зіставних операцій;
- обґрунтування критеріїв зіставлення;
- наведення критеріїв згідно з якими проведене зіставлення;
- повні первинні інформаційні вивантаження з інформаційних джерел;
- розраховані діапазони цін/рентабельності, що є стійкими. Для того, щоб вони були стійкими в них повинно бути достатньо значень, а між значеннями бажано, щоб мали місце невеликі розриви [51];
- опис операцій з придбання робіт (послуг), НМА, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, який має містити обґрунтування економічної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення КО);
- обґрунтування наявності ділової мети під час здійснення КО або доведення приросту активів підприємства при проведенні КО;
- документація має бути виключно на українській мові;
- під час підготовки документації застосовуються норми ПКУ, чинні на момент здійснення КО.

Для забезпечення дотримання вимог ПКУ та загальновизнаних міжнародних підходів, визначених Настановами ОЕСР з ТЦ (2017), запропоновано застосовувати послідовність проведення аналізу та підготовки документації з ТЦ (рис. Ц.2, Додаток Ц).

На практиці, під час аналізу ринку та зіставних ринків вивчають характеристики ринків (рис. 2.1).

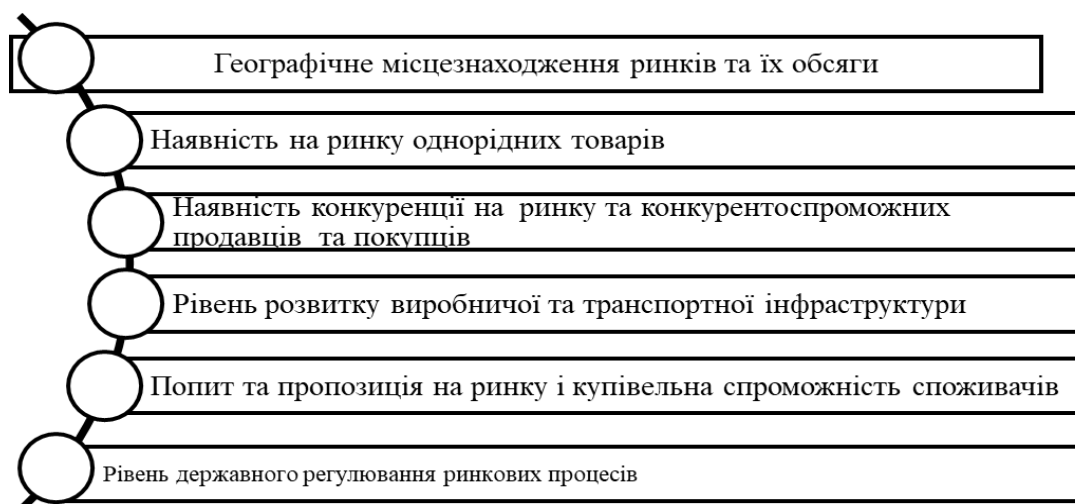


Рис. 2.1. Зіставлення характеристик ринків

Джерело: розроблено автором.

Податкові правила дають право підприємству визначити відповідність умов КО принципу «витягнутої руки» за сукупністю декількох КО із однією особою, поєднаних за принципом групування, який передбачає можливість об'єднання ГО для застосування методів ТЦ за умови, що ці операції є тісно взаємопов'язаними чи є продовженням одна одної або мають безперервний чи регулярний характер. ПКУ наводить приклад таких операцій:

- придбання (продаж) товарів (робіт, послуг), які здійснюються протягом усього звітного періоду за довгостроковими договорами;
- передання (отримання) прав на використання різних нематеріальних активів, пов'язаних із одним товаром (послугою);
- придбання (продаж) серії тісно пов'язаних продуктів або послуг;
- придбання (продаж) різних товарів (робіт, послуг) за умови, що один товар (робота, послуга) або одна група товарів (робіт, послуг) створює попит на інший товар чи його групу [29].

Наприклад, торгове підприємство, яке здійснює придбання продуктів харчування у нерезидента пов'язаної особи за довготерміновим договором для подальшого перепродажу на території України і постачання таких товарів, має регулярний характер, може здійснити групування операцій за таким договором для подальшого аналізу з ТЦ.

При визначенні зіставних операцій підприємству передусім слід проаналізувати наявність внутрішніх зіставних операцій (внутрішніх аналогів), беручи до уваги:

- умови поставки;
- умови оплати;
- обсяги поставки.

Водночас завжди є ризик, що навіть операції з дуже схожими умовами можуть мати відмінності, внаслідок яких вони не можуть бути зіставними.

Наступним етапом підготовки документації з ТЦ є проведення функціонального аналізу. У широкому розумінні функціональний аналіз належить до розділу аналізу, який вивчає нескінченно вимірні топологічні векторні простори і

їх відображення. Найбільш важливими прикладами таких просторів є простори функцій, що й обумовило назву цього методу дослідження – «функціональний аналіз» [59; 60]. Функціональний аналіз соціально-економічних систем проводять з метою виявлення та вивчення динамічних характеристик системи (середовища, в т.ч. ієрархічних зав'язків) шляхом дослідження зміни її станів із плином часу. Об'єктами функціонального аналізу є алгоритми управління (способи, методи, принципи, концепції), що використовуються системою, включаючи загальний алгоритм функціонування, який містить усі основні етапи (фази, функції) управління, що забезпечують виконання окремих етапів управління. Предметною напрямом функціонального аналізу є виділення та вивчення найбільш суттєвих та значущих елементів системи (середовища) та їх функцій [61].

На думку С.С. Брехова, функціональний аналіз надає можливість визначити та порівняти економічно значущу виконану діяльність, взяту відповідальність, використані активи, понесені сторонами операції ризику [54]. Серед українських учених процес проведення функціонального аналізу описували вчені Є.А. Курілов, В.В. Кругляк [62]. Під час функціонального аналізу з'ясовують причинно-наслідкові зв'язки, взаємозалежність та взаємовплив функцій та середовища (системи). Вважається, що питання діалектичного взаємозв'язку, взаємообумовленості та співвідношення структури (середовища) і функції є одним із найдавніших. Традиційно, розглядаючи структуру і функцію, первинним визнають зміну функції. Однак справедливим є і обернене, тобто, зміна середовища призводить до трансформації функції, що, в свою чергу, обумовлює переформатування структури (середовища).

На початку свого формування (початок ХХ ст.) функціональний аналіз як напрямок математичного аналізу використовували в точних науках для дослідження теорії міри та інтеграла, функцій, операторів, а також диференціального числення на нескінченно вимірних просторах. У другій половині ХХ ст. функціональний аналіз поповнився низкою спеціальних розділів, пов'язаних з теорією управління та оптимізацією зокрема. Останнім часом, функціональний аналіз почали використовувати для цілей податкового адміністрування окремих операцій

платників податків, які визнаються контрольованими для цілей ТЦ.

Функціональний аналіз (Functions, Assets and Risk ('FAR') analysis) закладено в основу аналізу ТЦ, оскільки, керуючись його результатами, платники податків та контролюючі органи приймають рішення про обрання конкретного методу визначення ринкової вартості угоди, у т.ч. вибір порівняльних даних для обґрунтування зіставних умов [63;64].

Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) [47] та Практичний посібник ООН з ТЦ [49] пропонують ряд модельних рішень щодо проведення аналізу зіставності угоди. Зокрема, виділено п'ять основних економічно значущих характеристик або факторів порівнянності, які слід враховувати при кваліфікації угоди, визнання її контрольованою чи неконтрольованою:

1. Умови угоди, зафіксовані в контракті.
2. Функції, що виконує кожний з учасників угоди, у тому числі, їх пов'язаність із функцією створення вартості групою підприємств.
3. Характеристики використаних активів та/або наданих послуг.
4. Економічне становище сторін і ситуація на ринку, на якому реалізовано угоду.
5. Бізнес-стратегія, якої дотримуються учасники угоди.

Повний аналіз ТЦ базується на фактах, виявлених у функціональному аналізі. Його результати закладаються в основу визначення розміру компенсації резиденту певної юрисдикції, на території якої і залишиться більша частина заробленого прибутку.

Для цілей ТЦ функціональний аналіз можна розглядати як спосіб структурування та упорядкування фактичної інформації про функції та роль пов'язаних в угоді сторін, на основі характеристики функціональних профілів сторін угоди. Міжнародні компанії визначають учасника, який здійснює контроль за функціями, надають у користування активи та беруть на себе ризики, що пов'язані із реалізацією угоди. Тут важливою є кожна значуща деталь, як то характеристика економічної сутності контрольованої операції, визначення сторони КО, що тестується та сторони, що несе обмежений ризик. Означені висновки в подальшому



допоможуть обґрунтувати вибір найбільш прийнятної методу обґрунтування цінових параметрів угоди для цілей ТЦ для кожної транзакції та, якщо такий аналіз здійснюється на основі прибутку, то і обсяги такого прибутку.

За функціональним аналізом здійснюються дослідження із подальшим оглядом створення вартості в ланцюгах поставок загалом та операцій із пов'язаними сторонами зокрема. В результаті встановлюється рівень відносного внеску учасників операції та їх роль у формуванні прибутку компанії.

Функції, що виконує підприємство, та прийняті ним ризики суттєво впливають на його прибутковість. Зазвичай, функції корелюють із ризиками та активами, що задіяні в угоді. Функції прив'язуються до вартісних елементів бізнесу, тобто, економічної цінності функцій в процесі створення прибутку. Адже контроль над функціями, що найбільше впливають на створення прибутку, надає підстави контролюючим органам певної юрисдикції оподатковувати його на «своїй території», тобто у місці генерації такого прибутку.

Функціональний аналіз застосовують для вимірювання відносного внеску сторін у формування ринкової вартості продукції на основі дослідження економічних та комерційних чинників. А його результати надають підстави податковим органам певної юрисдикції претендувати на частину прибутку, що утворена в результаті такої операції. Для того, щоб застосовувати принципи ринкового ціноутворення до КО, необхідно чітко розуміти характер комерційних та фінансових взаємовідносин між сторонами угоди. Саме таке розуміння дає змогу обрати найбільш релевантний метод забезпечення відповідності вартості угоди конкурентним умовам.

Контрольовану угоду можна вважати порівнянною із неконтрольованою (укладеною в умовах чистої конкуренції) за відсутності відмінностей, які істотно впливають на ціну угоди. У разі виявлення таких відмінностей ціну угоди доцільно відкоригувати з метою їх усунення. Адже, якщо таке коригування здійснюватиме контролюючий орган, то в результаті доведеться погасити не лише донараховані податкові зобов'язання, а й сплатити штраф.

Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) визначають, що в угодах між незалежними підприємствами ціна операції відображає функції кожного підприємства (функції комерційної діяльності), які містять прийняті на себе ризики і використані активи [47]. Тому визначення конкурентних умов угод передбачає порівняння функцій підприємства з аналогічними функціями інших непов'язаних підприємств. Інформаційна база для цілей функціонального аналізу формується під час пошуку зіставних компаній (їх фінансової звітності та іншої), а також зіставних цін і ставок роялті.

Функції комерційної діяльності передбачають дизайн, виробництво, монтаж, вивчення, розвиток пов'язаних послуг, закупівлю, поширення, маркетинг, рекламу, фінансування і управління. Податкове законодавство багатьох країн світу надає перелік функцій комерційної діяльності, які розглядаються в процесі функціонального аналізу.

Під час функціонального аналізу також порівнюють ризики, у т. ч. щодо коливання витрат, цін та обмінного курсу, а також ризики втрати інвестицій, майна або основних засобів та ризики, що пов'язані з фінансуванням досліджень і розвідок, кредитні ризики тощо.

Функціональний аналіз є важливим та критичним елементом документації щодо трансфертного ціноутворення незалежно від того, який тип транзакції декларується – продаж товарів (послуг), міжфірмова позика або страхування. Функціональний аналіз визначає функції, активи та ризики, які кожен суб'єкт господарювання використовує та вносить у процесі здійснення операцій із пов'язаними особами. Аналіз виконаних функцій (з участю залучених активів та прийнятих на себе ризиків) асоційованими (пов'язаними) підприємствами в контрольованих операціях та незалежними підприємствами в порівняних неконтрольованих операціях вважається основою всього пакета документації з ТЦ.

Традиційний функціональний аналіз систем управління складається з таких основних етапів:

1. Визначення та опис загального процесу управління, що реалізується досліджуваною системою.

2. Декомпозиція загального процесу управління на ряд приватних функцій (завдань, операцій), що виконуються елементами системи управління.

3. Визначення якісних і кількісних характеристик досліджуваних процесів і функцій управління.

4. Формування критеріїв і оцінка ефективності функціонування системи управління.

5. Прийняття рішення про необхідність удосконалення функціональних характеристик системи управління.

Функціональний аналіз для ТЦ дає змогу визначати ключові напрями економічного аналізу, а також роль кожного суб'єкта господарювання у конкретній операції. Під час функціонального аналізу формується доказова база стосовно того, що прибуток оподатковується у тій юрисдикції, де створюється додана вартість. Результати функціонального аналізу використовують для вибору найбільш релевантного методу ТЦ. Такий метод засновується на точному визначенні її економічної сутності, що конкретизує напрями пошуку порівнянних даних і суттєво впливає на результати аналізу.

Основні правила з проведення функціонального аналізу з ТЦ викладені у статті 39 ПКУ. Функціональний аналіз для цілей ТЦ містить відомості про: функції осіб, які є сторонами угоди; використовувані ними активи, пов'язані з контрольованою операцією; прийняті ними економічні (комерційні) ризики, які платник податків враховував при укладанні угоди. Податковим кодексом України встановлено 21 головну функцію та 9 основних ризиків і їх критеріїв. Порядок для сировинних товарів розкриває етапи проведення аналізу ризиків для цілей ТЦ (*Додаток III*), визначення для певних видів ризиків та приклади можливого розподілу функцій та ризиків для наступних бізнес-моделей: виробничих, трейденгових та закупівельних компаній [56].

Серед першорядних проблем, з якими стикаються платники податків у процесі функціонального аналізу, є відсутність єдиної методики проведення такого аналізу, а також недостатність, в окремих регіонах – відсутність, інформації за зіставними угодами. Якщо питання методичного забезпечення функціонального

аналізу постали відносно недавно, то проблема відсутності даних для зіставлень по ТЦ дискутується вже тривалий час [65].

Ретельний аналіз трансфертних цін передбачає розуміння МГК загалом, зокрема, її організаційної схеми, операційної інфраструктури, включаючи місце розташування кожного суб'єкта господарювання та юрисдикції, в якій він бере участь у загальній діяльності. Важливими також є питання щодо сировинних ресурсів, виробничих процесів, технологій, ноу-хау та нематеріальних цінностей.

Отримавши загальне розуміння, можна звузити сутність функцій, що здійснюються учасниками транзакції, тобто обрати значущий перелік функцій для певної операції і не аналізувати діяльність усього суб'єкта.

Учений Ф. Рейлі визначає 12 етапів функціонального аналізу КО, які можна поділити на 3 блоки. На першому етапі пропонується зібрати та вивчити всі установчі документи та організаційну структуру суб'єкта господарювання. На другому – необхідно висвітлити питання документального оформлення розробленої продукції (наявність патентів, сертифікатів), витрати на оплату праці. Окремо розглядають функції виробництва, зберігання та реалізації (збуту) продукції, а також матеріально-технічного постачання та обліку. Нарешті, третій блок – це оцінка позиції на ринку (ринкової частки), внесених активів (оборотний капітал, матеріальні та нематеріальні активи) та ризиків [66].

У документації з ТЦ для зручності можна виділити кожну функцію, яку виконує кожна організація, тобто виробництво, виставлення рахунків, розподіл продукції, маркетинг, реклама, закупівлі та ін. Цей підхід дасть змогу деталізувати розподіл відповідальності між учасниками КО та відповісти на традиційні питання FAR:

1. Яка функція здійснюється всередині компанії, що не є безпосередньо залучена до КО?
2. Яка зі сторін КО несе відповідальність за здійснення конкретної функції?
3. Де, ким і якою мірою здійснюються функції, що прямо залучені до КО?
4. Хто забезпечує прямий контроль та загальне керівництво процесом?
5. Щодо виробника, то де і які саме матеріали купуються?

Орієнтовний перелік питань для цілей здійснення аналізу функцій, ризиків та нематеріальних активів представлено у Додатку 1 Інструментарію Платформи для співробітництва у сфері оподаткування [50].

Важливим моментом при проведенні FAR є детальне розкриття питань, адже, функції дослідження і розробок у гірничовидобувній промисловості суттєво відрізняються від функцій досліджень та розробок програмного забезпечення або продукції фармацевтичної промисловості. Наприклад, сторона, що аналізується, є дистриб'ютором з обмеженим ризиком. Її порівнюють з іншими дистриб'юторами із обмеженим ризиком. Результати порівнянь дають змогу вибрати найбільш релевантний метод ТЦ ціноутворення для кожної транзакції та індикатор рівня прибутку у разі, коли аналіз здійснюється на основі прибутку.

У документації з ТЦ, що подається контролюючому органу, мають міститися всі основні дані, виявлені в процесі функціонального аналізу, зокрема, визначення розміру компенсацій, яких може вимагати кожна юридична особа, і, відповідно, податків, що будуть сплачені у кожній юрисдикції.

Після встановлення функцій необхідно визначити, які активи використовують у цій операції і яка зі сторін, у якому обсягу використовує власні активи. При цьому матеріальні активи достатньо нескладно ідентифікувати, оскільки до них відносяться всі основні засоби виробництва (виробниче обладнання, будівлі та споруди та ін.), що знаходяться балансі компанії. Нематеріальні активи – торгові марки виробничі процеси, винаходи – значно складніше ідентифікувати з точки зору власності. Тому необхідно чітко встановити, яка сторона виконує функції розробки, вдосконалення, обслуговування, захисту та експлуатації, які більш відомі як функції DEMPE. У великих компаніях сукупний обсяг нематеріальних активів у середньому дорівнює половині вартості таких компаній.

Щодо оцінки ризиків, то ризик тісно корелює з винагородою. В широкому розумінні ризик завжди асоціюється із загрозою, вигодою та невизначеністю. Загальне визначення ризику як «вплив невизначеності на досягнення цілей», а також концептуальні підходи до оцінювання та управління ризиками надано у стандарті ISO 31010:2019 [67] та Настановах ООН щодо управління ризиками в системах

нормативного регулювання [68]. Ризики ТЦ оцінюються та зважуються в порядку, який застосовуються і для інших ГО. Адже суб'єкт господарювання, який несе найбільший ризик у кінцевому рахунку отримує найбільший прибуток. Функціональний аналіз дає змогу дізнатися, яка із сторін КО несе найбільший ризик. У підприємницькій діяльності існує безліч різних ризиків.

Типові ризики, які оцінюються та зіставляються в ході функціонального аналізу, а також процедури їх аналізу та оцінки для цілей ТЦ наведені в багатьох стратегічних документах, зокрема ОЕСР, ООН, МВФ і Групового банку [50] та ООН [47] і обговорювалися в наукових працях [54;62;69]. Розуміння та обґрунтовані докази в аналізі FAR того, що сторона КО приймає на себе найбільший ризик, необхідні для побудови надійного порівняльного аналізу, тобто для пошуку порівнянних операцій, в яких розподілені подібні ризики. Саме співвідношення ризику і винагороди дає змогу визначити пропорції розподілу прибутку в КО.

Наступним кроком після визначення функцій кожного суб'єкта господарювання, а також ризиків, які бере на себе кожна сторона угоди, та активів, що використані для отримання прибутку, є характеристика бізнесу у форматі, що є вимагається податковими органами. Тобто необхідно здійснювати ретельний опис економічної сутності КО. Наприклад, характеристиками функцій продажу та розподілу можуть бути «агент з продажу», «дистриб'ютор з обмеженим ризиком» або «повноцінний дистриб'ютор». Виробничу діяльність можна охарактеризувати як «повноцінний виробник» або «контрактний виробник, аутсорсинг». На цьому етапі питання буде полягати в тому, чи проводилася реструктуризація бізнес-структури для мінімізації податкового навантаження компанії.

У Практичних настановах ООН з ТЦ від 2021 р., наведено методику проведення функціонального аналізу, що заснована на визначенні інтенсивності ризиків, функцій та активів [49]. Методику можна використовувати для узагальнення ключових аспектів функціонального аналізу та якісного порівняння різних підприємств у складі МГК за низкою категорій, пов'язаних з функції, активів та ризиків, що засновані виключно на підтверджених фактах конкретної угоди (табл. 2.2).

### Якісна оцінка внутрішньогрупових операцій

Символ	Порівняння ризиків	Порівняння функцій	Порівняння активів
-	Без ризику	Без функцій	Без активів
√	Найменший ризик	Найменші функції	Небагато активів
√√	Середній ризик	Малі функції	Середні активи
√√√	Найвищий ризик	Найвища функція	Більшість активів

Джерело: [49].

Ризики запропоновано оцінювати за кожною складовою функціонального аналізу із визначенням інтенсивності функцій, ризиків та використання активів кожною стороною при здійсненні КО.

З метою зняття напруженості у сфері погодження трансфертних цін суб'єктами господарювання з контролюючими органами, а також зниження рівня суб'єктивності при визначенні рівня ціни КО доцільно розглянути можливість впровадження методичного підходу, в основу якого закладені пропозиції ООН.

Для цього необхідно формалізувати вирішення завдання щодо визначення порівняної сторони у КО, тобто сторони, яка отримує основні вигоди. З огляду на те, що визначення порівняної сторони здійснюється на основі оцінки та порівняння функцій, ризиків і задіяних активів, то існує наявність функціональної залежності між цими змінними, яку можна формалізувати таким чином:

$$C = f(F; R; A), \quad (2.2)$$

де  $C$  – порівняна сторона КО;

$F$  – функції;

$R$  – ризики;

$A$  – активи.

Як правило, функції, ризики та активи можна оцінити у грошовій формі, здебільшого за обсягом витрат на їх здійснення. За базу можна брати також загальну вартість угоди або сукупний прибуток її учасників.

Комерційні ризики як правило заздалегідь обговорюють та оцінюють у грошовому еквіваленті, оскільки ризики підлягають страхуванню, зокрема, кептивному (внутрішньогруповому). Щодо активів, то їх поточна (залишкова) вартість відображається у фінансовій та податковій звітності.

Для забезпечення зіставності означених показників доцільно впровадити спеціальну метрику, яка дозволить їх інтерпретувати та розуміти. Означені характеристики може забезпечити впровадження їх порогових та проміжних значень. Діапазон характеристичних значень кожного показника (індикатора), який можна вимірювати від 0 до 3, ділиться на три інтервали. Така метрика дає змогу забезпечити зіставність із методичними підходами, що надано у Практичних Настановах ООН з ТЦ від 2021 р. Розглянемо можливість введення більш широкого діапазону значень показників, наприклад, від 0 до 100%, що підвищить рівень їх чутливості.

Рівняння 2.2 можна деталізувати і транспонувати у рівняння 2.3, яке дає змогу здійснити просте порівняння сукупності функцій, ризиків та задіяних активів двох підприємств, угода між якими відповідає критеріям контрольованої операції.

$$C = (\sum F_a + \sum R_a + \sum A_a) - (\sum F_b + \sum R_b + \sum A_b). \quad (2.3)$$

У табл. 2.3 представлено приклад порівняння внутрішньогрупової трансакції між підприємством А та В, що за своїми критеріями визнається контрольованою для цілей ТЦ. Для зіставлення використано модель порівняння, яку представлено в рівнянні 2.3.

Таблиця 2.3

### Приклад порівняння внутрішньогрупової трансакції між підприємством А та В

Функція	А	В	Ризик	А	В	Актив	А	В
Розробка продукту	0	3	Фінансовий	2	1	Матеріальні активи	0	3
Виробництво	3	0	Виробничий	3	0	Нематеріальні активи	3	0
Загальні функції управління	2	3	Ринковий	1	2			
Фінанси, бухгалтерія, казначейство та право	2	3	Кредитний	1	3			
Управління людськими ресурсами	3	2	Валютний	1	3			
<b>Усього</b>	<b>10</b>	<b>11</b>		<b>8</b>	<b>9</b>		<b>3</b>	<b>3</b>

Джерело: розроблено автором за рівнянням 2.3.



Використовуючи рівняння 2.2, можна визначити сторону, яка ймовірніше за все, підлягатиме порівнянню у прикладі, наведеному в *табл. 2.3*.

$$C = (10+8+3) - (11 + 9 + 3) = -2. \quad (2.4)$$

Від'ємне значення індикатора означатиме, що стороною угоди, щодо якої необхідно здійснювати порівняння для цілей ТЦ, є підприємство В.

Означений методичний підхід можна запропонувати для впровадження окремим розділом для Загального порядку встановлення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки» (далі Загальний Порядок з ТЦ). На нашу думку, розроблення Загального Порядку з ТЦ має охоплювати методологію проведення аналізу з ТЦ на прикладі Порядку для сировинних товарів і охоплювати ширший спектр ГО (з нематеріальними активами, нарахування відсотків, тощо). Його прийняття дає змогу знизити напруженість у сфері податкового адміністрування ТЦ, оскільки спростить процедуру доведення правоти платника податку (або контролюючого органу) щодо обрання найприйнятнішого методу встановлення відповідності принципу «витагнутої руки» при визначенні ціни конкретної угоди.

Необхідно забезпечити всебічний ретельний підхід до проведення функціонального аналізу, адже поверхневий аналіз діяльності сторін КО та відображення умов здійснення КО відповідно до умов укладених договорів, а не до фактичних обставин проведення поверхневого аналізу діяльності сторін КО, може стати причиною:

- неправильного вибору сторони, що досліджується;
- помилкового підходу до здійснення подальшого економічного аналізу;
- некоректної характеристики функціонального профілю сторін.

Аналізуючи ТЦ, важливо обрати метод ТЦ. Процедури вибору методу необхідно розпочинати з аналізу наявності власних зіставних неконтрольованих операцій та операцій контрагента-сторони КО.

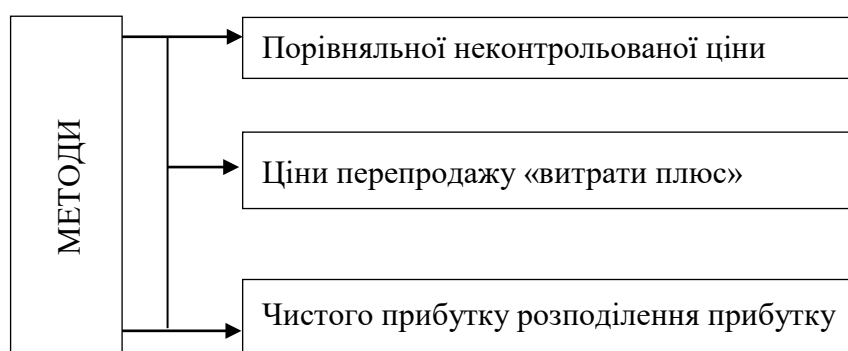
Вибір методу потрібно здійснювати, враховуючи:

- його пріоритетність;
- економічну суть операції;
- принцип незалежності фінансового показника.

Підприємству слід дотримуватися принципу послідовності у виборі методу ТЦ та критеріїв пошуку зіставних осіб упродовж декількох звітних періодів. У документацію з ТЦ необхідно ввести опис підходів до вибору методу з урахуванням пріоритетності застосування, а також зазначити підстави відмови від того чи іншого методу.

Серед іноземних дослідників питання практичного застосування методів ТЦ вивчали К.Б. Макгоуен, Д. Борегард [70]. Великий внесок у розвиток методології вибору методів ТЦ зробили вітчизняні вчені С.С. Брехов, Н.В. Новицька [54]. Детальний аналіз особливостей застосовування методів ТЦ у своїх дослідженнях провели вчені М.О. Мішин, А. М. Котенко [51]. Переваги та недоліки застосування методів ТЦ досліджувала О. С. Чукліна [71].

Пріоритетність методів ТЦ визначена ПКУ (*рис. 2.2*), метод порівняльної неконтрольованої ціни у податковому законодавстві є пріоритетним.



*Рис. 2.2. Пріоритетність застосування методів ТЦ*

*Джерело:* [29].

Розглянемо застосування методу ТЦ для операцій з сировинними товарами. Згідно з нормами ПКУ для КО з сировинними товарами розрахунок відповідності умовам принципу «витагнутої руки» здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни, а саме платник податків може застосовувати:

- а) ціни зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами з непов'язаними особами (за умови дотримання вимог, наведених на *рис. 2.3*);
- б) котирувальні ціни.

Зіставні ціни неконтрольованих операцій є більш надійними для здійснення аналізу, адже вони містять більш доступну та повну інформацію.

Якщо під час аналізу платник податків виявить, що між умовами КО та умовами неконтрольованих операцій або умовами, що визначають котирувальну ціну на сировинні товари, є значні відмінності, що суттєво впливають на ціну угоди із сировинними товарами, то він повинен здійснити відповідні коригування.

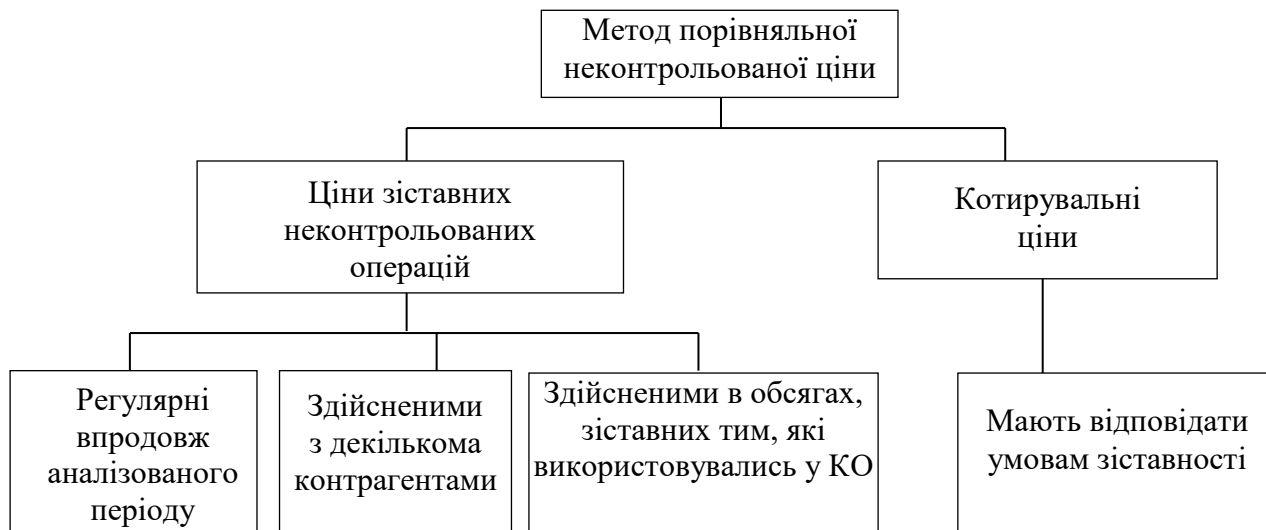


Рис. 2.3. Застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни

Джерело: розроблено автором на основі [29].

Податкове законодавство надає платнику податків можливість застосувати інший метод, ніж метод порівняної неконтрольованої ціни. Однак у цьому випадку платник повинен:

- довести неможливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни;
- довести, що метод порівняльної неконтрольованої ціни не є найбільш доцільним щодо фактів та обставин здійснення контрольованої операції;
- надати інформацію про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу постачання таких товарів від виробника чи постачальника до першої непов'язаної особи або особи – нерезидента (країна реєстрації або організаційно-правова форма якого не входить до Переліку № 1045 чи Переліку № 480) та вказати рівень показників рентабельності таких осіб.

У разі, якщо платник податків не надасть такої інформації, контролюючий орган має право самостійно визначити рівень ціни КО, що відповідає принципу «витягнутої руки» за методом порівняної неконтрольованої ціни.

У Додатку III на основі аналізу різних поглядів науковців узагальнено переваги та негативні аспекти методів ТЦ.

Верховний Суд України у Постанові від 11 серпня 2021 р. у справі № 826/14873/172 зазначив, що помилковий вибір методу ТЦ підприємством не є доказом того, що податковий орган вибрав правильний метод ТЦ [72].

На етапі визначення зіставних компаній здійснюється пошук юридичних осіб, порівнюваних з досліджуваним підприємством, для того, щоб за даними їх фінансової звітності обчислити значення показника рентабельності зіставних підприємств. Настанови ООН з ТЦ від 2021 р. рекомендують типовий процес пошуку зіставних підприємств (рис. 2.4).

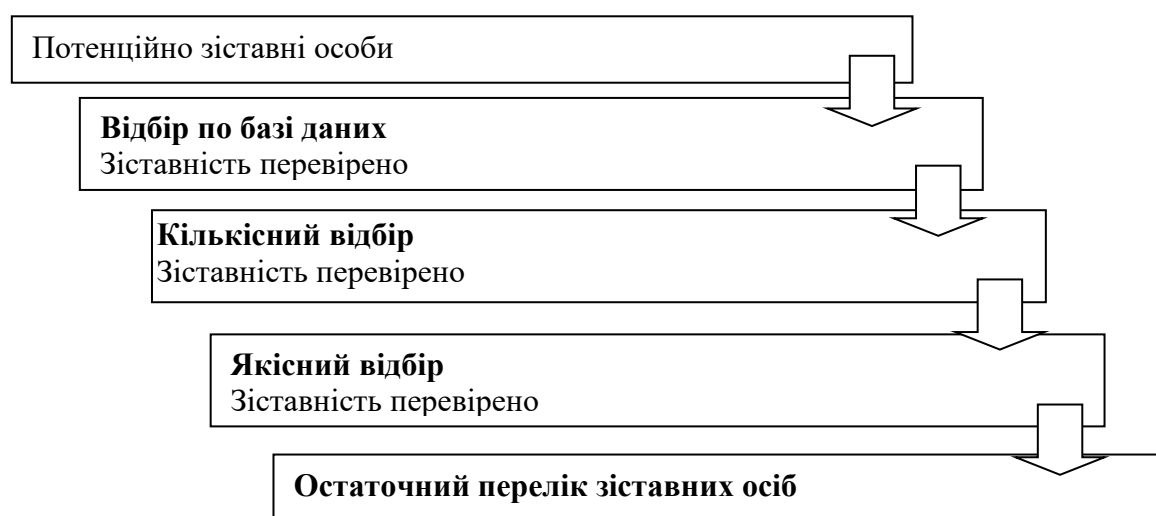


Рис. 2.4. Типовий процес пошуку зіставних підприємств

Джерело: розроблено автором на основі [49].

Правила відбору інформації про зіставних осіб визначені положеннями ПКУ (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

### Критерії для визначення потенційно зіставних осіб згідно з ПКУ

Критерій	Зміст критеріїв
Зіставність діяльності	Зіставна юридична особа: - проводить діяльність, зіставну із діяльністю платника податків у межах КО - виконує зіставні функції, пов'язані з такою діяльністю. Зіставлення діяльності визначається відповідно до КВЕД ДК 009:2010, а також міжнародних класифікаторів
Наявність збитків	Зіставна юридична особа не має збитків за даними бухгалтерської (фінансової) звітності більш ніж в одному звітному періоді у періодах, які використовують для розрахунку відповідних фінансових показників
Незалежності	Якщо зіставна юридична особа не володіє прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої юридичної особи з часткою такої участі більше 20 % або не має як учасника (акціонера) юридичну особу з часткою прямої (опосередкованої) участі більше 20 %

Джерело: розроблено автором на основі [29].

На основі Настанов ООН з ТЦ від 2021 р. та норм ПКУ запропоновано застосовувати такий алгоритм пошуку зіставних осіб:

1. Етап **первинної вибірки** потенційно зіставних осіб у базі даних із використанням **вибраних критеріїв**.
2. **Перевірка** результатів сформованої вибірки в **ручному режимі**. На цьому етапі з вибірки необхідно виключити компаній, які:
  - не мають власної офіційної інтернет-сторінки;
  - відносять себе до груп компаній;
  - проводять іншу господарську діяльність;
  - є дочірніми компаніями;
  - мають дочірні компанії;
  - мають сестринські компанії;
  - діяльність яких припинено.
3. Підготовка таблиці із зазначенням **висновку** по кожній юридичній особі **щодо виключення чи прийняття** до остаточної вибірки.
4. **Додатковий ручний пошук** в мережі Інтернет **потенційно зіставних компаній**.
5. Формування **остаточної вибірки компаній**.
6. У документації зазначається **опис** відібраних компаній, їх **фінансові показники** і **висновки щодо зіставності** цих осіб.

З метою відбору зіставних компаній слід провести коригування фінансових або комерційних умов КО, або зіставних операцій для забезпечення дотримання вимог щодо їх зіставності (транспортні витрати, різниця умов постачання, вартість тари, різні умови оплати тощо).

Відповідно до положень пп. 39.3.2.6 ПКУ фінансові показники, що використано під час розрахунку показників рентабельності КО, мають бути підтвержені даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності сторони КО, що досліджувалася [29].

Розглянемо ситуації, в яких питання вибору методології розрахунку рентабельності може бути дискусійним. Найпростіше розраховувати рентабельність за умов, коли компанія здійснює діяльність одного виду, закупляє товар у

пов'язаних осіб та реалізує третім сторонам. За таких умов рентабельність можливо розрахувати за даними Звіту про фінансові результати. Однак часто доводиться визначати рентабельність, коли компанія веде декілька напрямів діяльності та має різні функціональні профілі у контрольованих операціях. За таких обставин важливим є коректний вибір фінансових даних для розрахунку.

Як Настанови ОЕСР з ТЦ (2017), так і вітчизняне законодавство передбачають сегментацію облікових даних з метою визначення рівня сегментації, який надає надійні ознаки порівнянності для КО, що базуються на фактах та обставинах окремого випадку [46]. Так, Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) зазначають, що лише ті статті, які безпосередньо або опосередковано пов'язані з КО, що розглядається, та є за природою операційними, повинні бути взяті до уваги при визначенні індикатора чистого прибутку для застосування методу чистої маржі від операцій [46].

Порядок складання звітності за сегментами визначає МСФЗ 8 «Операційні сегменти» (далі МСФЗ 8) [73]. Значний внесок у розробку теоретичних, організаційно-методичних положень щодо вдосконалення підготовки звітності за сегментами зробили вітчизняні вчені. О. В. Гудима [74], Л. Івченко [75] МСФЗ 8 визначають операційний сегмент як компонент суб'єкта господарювання: що займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати [73]. Сегментування фінансової звітності для цілей ТЦ полягає у групуванні даних бухгалтерського обліку для розрахунку рентабельності КО таким чином, щоб до розрахунку були внесені лише показники, які безпосередньо пов'язані зі здійсненням КО. Методологію такого сегментування надано в Настановах ОЕСР з ТЦ (2017), згідно з якими запропоновано такий алгоритм розподілу показників фінансової звітності (рис. 2.5).

На структуру сегментації показників фінансової звітності та її складність впливають:

- різноманіття видів економічної діяльності компанії;
- кількість КО та можливості здійснення їх групування;
- наявність чи відсутність внутрішніх зіставних неконтрольованих операцій;
- обраний метод ТЦУ.



*Рис. 2.5. Алгоритм розподілу показників фінансової звітності*

*Джерело:* розроблено автором на основі [46].

Економічне обґрунтування вибору алгоритму розподілу непрямих витрат при сегментуванні фінансової звітності має бути наведене в обліковій політиці підприємства. Цей алгоритм слід застосовувати до розрахунку рентабельності таких операцій:

- КО, які обрано для аналізу ТЦ як внутрішні зіставні неконтрольовані операції;
- неконтрольованої операції та внутрішніх зіставних з нею операцій для підтвердження суми понесених підприємством витрат згідно з пп. 140.5.4 ПКУ.

Податкове законодавство передбачає, що вибір алгоритму розподілу показників фінансової звітності та бази розподілу має:

- бути економічно обґрунтованим;
- відповідати економічній суті КО;
- відповідати характеру понесених витрат чи отриманих витрат (пп. 39.3.9 ПКУ) [29].

Вибір бази розподілу теж необхідно економічно обґрунтувати та описати підхід у обліковій політиці підприємства. Базою розподілу може слугувати підхід, передбачений НП(С)БО 16 «Витрати» – кількість годин праці, обсяги заробітної плати, кількість працівників, обсяги прямих витрат, години роботи обладнання, площа приміщення, пробіг автомобільного транспорту.

Водночас при практичному застосуванні цих правил можуть виникнути труднощі, зокрема, якщо згідно з функціональним аналізом сторони, що досліджується, необхідно визначити нерезидента. Підтвердити на практиці розрахунок показника рентабельності та фінансових показників, що для цього використано у випадку, коли нерезидент не є пов'язаною особою, неможливо. Беручи до уваги викладене, під час вибору сторони, що досліджується, слід віддати перевагу резиденту, якщо це можливо, а сегментований показник рентабельності слід розраховувати з урахуванням інших факторів (наприклад, оцінити частку контрольованих операцій у структурі доходів/витрат резидента, оцінити відношення предмета КО до основної чи побічної операційної діяльності платника податків тощо) [75].

На практиці зустрічаються ситуації, коли питання підходу до розрахунку рентабельності може бути дискусійним (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Підходи до розрахунку рентабельності

Приклад	Підхід до розрахунку рентабельності	Недоліки підходу
КО здійснювалися лише протягом кількох місяців звітного року	Враховуються лише ті доходи та витрати, що виникли у цих періодах	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Дані обліку на момент здійснення КО не містять повної та достовірної інформації про всі фінансові показники, які використовують для розрахунку чистої рентабельності витрат</li> <li>- більшість адміністративних витрат, інші операційні доходи та витрати, відображаються в обліку системі наприкінці кварталу чи року</li> <li>- неповна інформація для розрахунку собівартості</li> </ul>
Товар придбано в одному році, а продано у наступному	До розрахунку беруться доходи від реалізації продукції звітного року та вартість придбання, здійсненого у році, який передує звітному	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Продукцію постачають за довгостроковими договорами</li> <li>- при плануванні загальної рентабельності виробництва компанії враховують період не кількох місяців, а бюджетний рік</li> </ul>

Джерело: розроблено автором на основі [76].



При річному плануванні з ТЦ МГК встановлюють ціни внутрішньогрупових операцій, рентабельність яких має відповідати принципу «витягнутої руки». Для їх розрахунку використовують бюджетні плани МГК. На рівні МГК такі ціни періодично аналізують, останній етап аналізу відбувається наприкінці року. У випадку, коли фактичний результат операції відрізняється від запланованого, тобто ціни не відповідають принципу «витягнутої руки», МГК здійснює *true-ups* коригування. Причиною таких відхилень може бути низка факторів, наприклад, рівень прибутку підприємства може швидко змінюватися, зумовлюючи несподіване відхилення після коливань ринку.

Для факторного обґрунтування впливу макро- та мікроекономічних показників на рентабельність КО запропоновано застосовувати просторові моделі багатфакторної лінійної регресії (формула 2.5).

$$Y = a_0 + a_1x_1 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4 + a_5x_5, \quad (2.5)$$

де  $Y$  – результативний фактор, фактичний фінансовий результат до оподаткування;

$x_1$  – коливання валютного курсу;

$x_2$  – волатильність зміни ринкових цін;

$x_3$  – надзвичайні витрати;

$x_4$  – помилки при плануванні;

$x_5$  – зміна моделі ціноутворення.

*True-ups* коригування здійснюються з метою приведення рівня рентабельності у внутрішньогрупових операціях до ринкових показників з метою уникнення ризиків з ТЦ. Розглянемо способи здійснення таких *true-ups* коригувань, які можуть застосовувати підприємства для досягнення показника рентабельності відповідності принципу «витягнутої руки» (Додаток Ю).

Розглянемо приклад коригування рентабельності для цілей ТЦ шляхом коригування фінансового результату (табл. 2.6).

**Приклад коригування рентабельності для цілей ТЦ шляхом корекції  
фінансового результату**

Показник	Загальний фінансовий результат	Виключення курсових різниць	Ринковий діапазон
Дохід	500	500	-
Собівартість	300	300	-
Валовий прибуток	200	200	-
Операційні витрати	150	90	-
<i>у тому числі курсові різниці</i>	<i>60</i>	<i>0</i>	-
Операційний прибуток	50	110	-
Чиста рентабельність, %	10	22	20-25

*Джерело:* розроблено автором.

Самостійне коригування з ТЦ здійснюється підприємством за правилами, встановленими підпунктом 39.5.4 ПКУ:

- коригуються до максимального значення діапазону цін (рентабельності), якщо ціна/показник рентабельності контрольованої операції були вище максимального значення діапазону цін (рентабельності);
- мінімального значення діапазону цін (рентабельності), якщо ціна/показник рентабельності контрольованої операції були нижче мінімального значення діапазону цін (рентабельності) (*рис. Я.1, Додаток Я*) [29].

Розглянемо на практичному прикладі застосування правил проведення самостійного коригування з ТЦ. Відповідно до підготовленої документації з ТЦ підприємства розрахунок діапазону чистої рентабельності (ЧР) та медіани такого діапазону для нерезидента становить:

- мінімальне значення діапазону – 3,52%;
- медіана діапазону – 5,00%;
- максимальне значення діапазону – 7,35%.

Враховуючи, що показник ЧР КО становив 8%, то підприємство самостійно коригує податкові зобов'язання у КО відповідно до максимального значення діапазону рентабельності (7,35%). Якщо коригування зроблені ДПС, то податкові зобов'язання підприємства у КО розраховують за показником ЧР, який дорівнює значенню медіани такого діапазону (5,00%).

За даними ДПС, у 2014–2019 рр. за звітні податкові періоди 1 276 підприємств здійснили самостійні коригування з ТЦ на суму 20,3 млрд грн (рис. Я.2, Додаток Я).

Документація з ТЦ повинна містити поетапний опис усіх проведених коригувань та підтвердження досягнення умов зіставності при їх проведенні.

Також у практиці зустрічаються такі недоліки при підготовці документації з ТЦ:

- відсутність підтвердження розрахунку рентабельності досліджуваної сторони, застосування фінансових показників, що використовувалися при розрахунку;
- відсутність або помилковий алгоритм ключів розподілу;
- відсутність покрокового відбору зіставних компаній, включаючи причини виключення потенційних компаній зі списку.

При проведенні дослідження встановлено основні помилки, які допускали платники податків під час підготовки ТЦ документації (рис. 2.6).

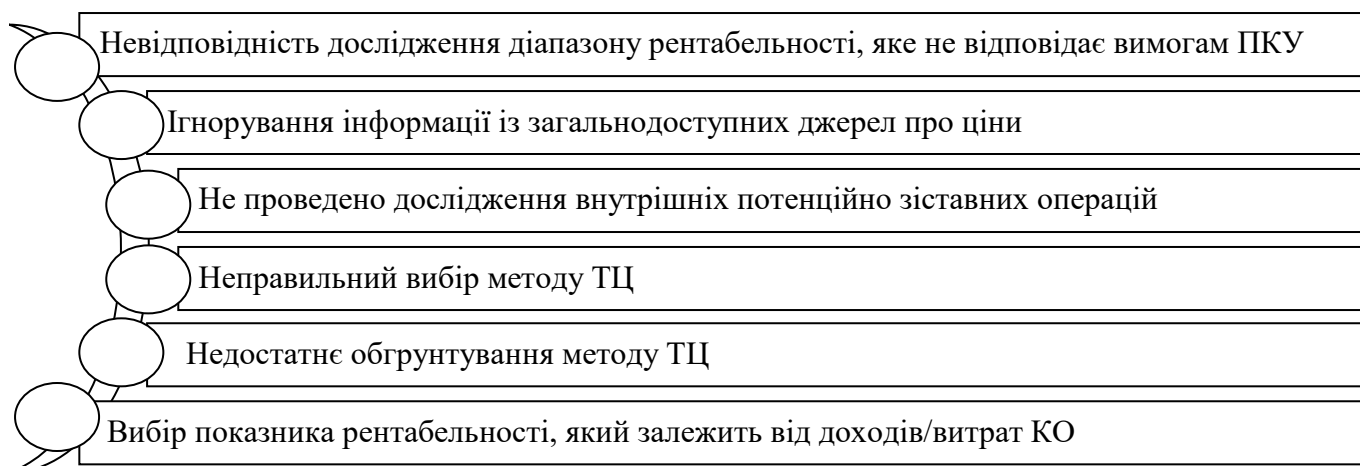


Рис. 2.6. Основні помилки при складанні документації з ТЦ

Джерело: розроблено автором.

Належним чином підготовлена документація з ТЦ є корисним інструментом для посилення позиції платника податків, доведення дотримання принципу «витягнутої руки» під час потенційних податкових перевірок, предметом яких є питання ТЦ [80]. Отже, дотримання вимог ПКУ при складанні документації з ТЦ є важливим, а недотримання цих правил може стати причиною:

- а) отримання запитів від контролюючих органів щодо надання додаткової інформації, опитування, зустрічних перевірок;

- б) непогодження контролюючим органом з підходом до здійснення аналізу з ТЦ;
- в) проведення податкової перевірки з питань дотримання принципу «вितягнутої руки»;
- г) проведення податковим органом власного дослідження діапазону цін та рентабельності;
- д) донарахування з податку на прибуток та штрафні санкції.

Проведення аналізу з ТЦ і подальше складання документації з ТЦ є ресурсозатратним процесом для підприємств. Фахівці з ТЦ працюють над способом стандартизації та автоматизації цих процесів, забезпечення їх максимальної ефективності та зменшення затрат на підготовку документації з ТЦ. Особливо актуальним це є для консалтингових підприємств, які надають послуги зі складання документації з ТЦ.

Вважається, що значну частину часових ресурсів при проведенні аналізу з ТЦ фахівці з оподаткування витрачають на пошук зіставних компаній для проведення дослідження ринкового діапазону рентабельності. Для оптимізації цього процесу деякі консалтингові підприємства запроваджують ІТ-рішення на основі штучного інтелекту, завданням якого є оцінювання зіставності компаній для цілей ТЦ автоматизованим способом. Також у практиці використовують програмні продукти для автоматизації підготовки документації з ТЦ (TP Web™, Reptune®, TPAD) [80–83]. Такі продукти не забезпечують повне автоматичне формування документації ТЦ, однак систематизують та спрощують цей процес. На етапі оцінки кількості та складності КО, планування підготовки документації з ТЦ підприємству необхідно розглянути наявні інструменти для побудови ефективного процесу.

### **2.3. Звітність з трансфертного ціноутворення**

За статистичними даними ДПС, за 2013–2021 рр. платниками податків подано 21.5 тис Звітів про КО (рис. 2.7), на загальну суму 21.35 трлн грн (рис. 2.8).

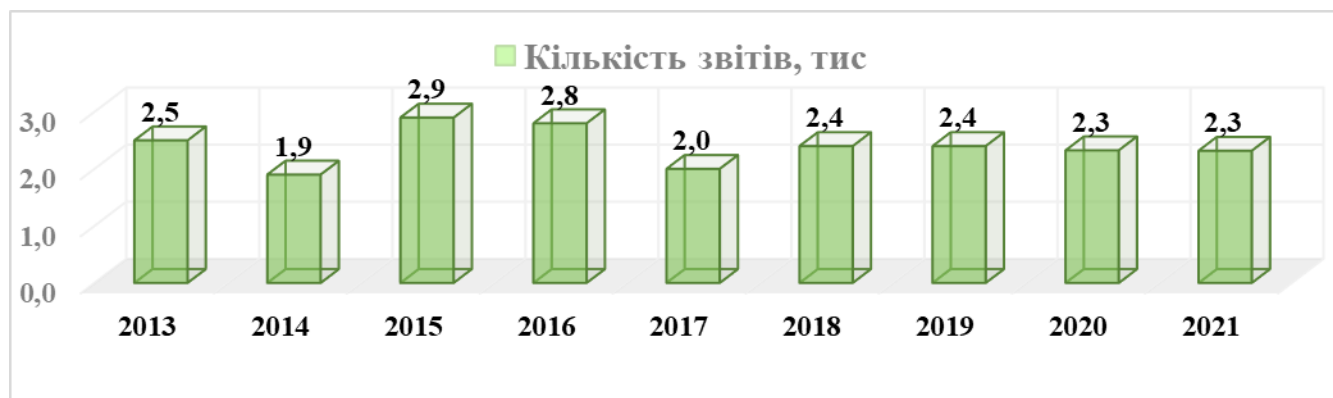


Рис. 2.7. Кількість поданих звітів КО за 2013–2021 рр., тис.

Джерело: [77; 78; 79].

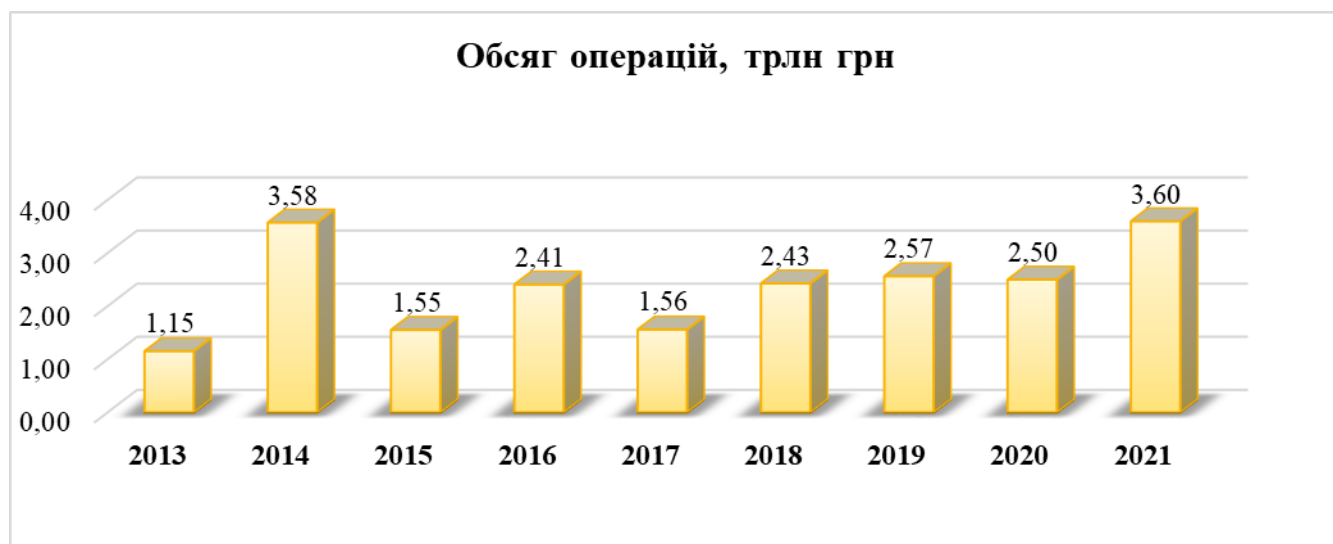


Рис. 2.8. Обсяг КО у поданих звітах за 2011–2021 рр., трлн грн

Джерело: [77; 78; 79].

За результатами аналізу даних на рис. 2.13 дійдемо висновку, що в середньому 2,3 тис. українських підприємств щорічно подають Звіти про КО. Отже, розвиток методологічних підходів до підготовки звітності КО є актуальним та важливим. Новим етапом формування вітчизняної наукової думки з методики підготовки звітності ТЦ стало запровадження в Україні трирівневої звітності з ТЦ.

Питання підготовки звітності з ТЦ є предметом досліджень багатьох іноземних та українських учених. На думку фахівців, запровадження Звіту у розрізі країн та зміцнення правил ТЦ на міжнародному рівні вимагає трансформації

податкової функції підприємства, її диджиталізації для прийняття стратегічних рішень та податкового планування [84]. Питання необхідності залучення підприємствами зовнішніх консультантів з ТЦ, у т. ч. для підготовки звітності з ТЦ, вивчали М. Тулс і Ю. Россінг [85; 86].

Окрему увагу науковці приділяють взаємозалежності достовірності змісту фінансової звітності підприємства та дотриманню правил податкового регулювання. На думку Є. Геріанті та С. В. Чаїріна, застосування правил ТЦ позитивно опосередковано впливає на маніпулювання даними фінансової звітності менеджментом компанії для досягнення показників ефективності [87]. Уваги науковців також потребує і питання відображення ТЦ у фінансовій звітності підприємства. Емпіричні дані підтверджують, що саме ТЦ є причиною найбільш невизначених податкових позицій у фінансовій звітності підприємств [88]. Американським ученим Е. М. Тoverі проаналізовано взаємозв'язок між розкриття податкових декларації та показниками податку на прибуток фінансової звітності американських компаній [88]. Дж. Маккінлі переконливо доводить, що проблеми ТЦ часто призводять до невизначеності щодо достовірності сум сплачених податків і, як наслідок, невизначених податкових позицій фінансової звітності [89].

Вплив запровадження Звіту у розрізі країн у Китаї досліджував Laimi Yang, який дійшов висновку, що в рік запровадження звітності СьС ефективна ставка ПнП китайських корпорацій суттєво зростає і звітність СьС зменшує отримання надприбутків МГК в їхніх штаб-квартирах та сприяє міжнародній податковій справедливості [90].

Впровадження автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СьСР в Україні досліджували Л. Г. Ловінська [91] та С. Ф. Легенчук [92].

У вітчизняній науці питання звітності з ТЦ розглядали А.П. Шаповалова, О.П. Кузьменко [93] [94], Котенко А. М., Мішин М. О. [51] Значний внесок у формування методології зі складання звіту про КО зробили вітчизняні вчені та практики І.В. Карпенко [5; 6]. І. Сиволап проаналізовано показники Звіту про КО та порядку їх заповнення [95]. Г. Б. Назарова, М. В. Васильєв запропонували алгоритм складання Додатку «Відомості про особу, яка бере участь у КО» до Звіту КО [96].

Н.В. Гойло розроблено таблиці визначення різниці між трансфертною ціною і звичайною ціною для складання Звіту КО та рекомендації для відображення внутрішньогрупових розрахунків у фінансовій звітності [97]. Причини залучення підприємствами аутсорсингових компаній для надання послуг з підготовки ТЦ звітності, переваги та недоліки застосування аутсорсингу для цих цілей вивчали вчені С. Ф.Легенчук, І. В. Жиглей [98].

Однак проблеми підготовки звіту про КО залишаються невирішеними. Майже відсутні наукові праці й методичні рекомендації, які б зробили систему обліку КО та підготовку звітності з ТЦ цілісною з урахуванням необхідності автоматизації таких процесів. Методика етапу ідентифікації всіх КО та автоматизації підготовки Звіту про КО потребує подальшого доопрацювання та вдосконалення. Крім того, запровадження трирівневої ТЦ звітності відповідно до Плану BEPS вимагає наукових розробок щодо методик її підготовки.

На міжнародному рівні вимоги до трирівневої звітності з ТЦ регламентують такі нормативні документи:

- Настанови ОЕСР щодо документації з ТЦ та звітності [46].
- Настанови ОЕСР з ТЦ (2017) [47].
- Фінальний Звіт ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS [48].

На вітчизняному рівні основним законодавчим документом, який встановлює обов'язок платників податків подавати звітність з ТЦ, визначає її перелік, терміни подання та відповідальність за порушення вимог, є ПКУ [29].

Запровадження трирівневої звітності з ТЦ в Україні та здійснення Україною автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СьСР реалізовано шляхом прийняття Законом України № 466-ІХ [99], яким внесено відповідні зміни до ПКУ.

Законом 466-ІХ передбачено таку трирівневу звітність з ТЦ:

- а) Звіт про контрольовані операції (local file) – подають платники податків, які у звітному році здійснювали КО;
- б) Повідомлення про участь у МГК (далі Повідомлення) – подають платники податків, які у звітному році здійснювали КО;

в) Звіт у розрізі країн МГК-ПКУ – передбачає набір правил щодо визначення необхідності вимоги подання Звіту СбС;

г) Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл) – подають платники на запит ДПС [29;99].

Згідно з пунктом 39.4.12. ПКУ Звіт у розрізі країн МГК, поданий платником податків, є об'єктом автоматичного обміну податковою інформацією за Стандартом СбСR [29; 99]. Отже, Україна надсилатиме подані українськими компаніями Звіти в розрізі країн та отримуватиме звіти від інших юрисдикцій, де здійснюють діяльність компанії МГК. Для приєднання до процедури обміну за Стандартом СбСR, ДПС як компетентний орган України підписала МСАА СбС (Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн - Багатостороння угода СбС) у листопаді 2022 р. [100; 101]. Для технічного забезпечення процедури обміну ДПС розробляє ІТ-підсистеми «Автоматичний обмін податковою інформацією СбС/CRS», через які ДПС буде обмінюватися Звітами в розрізі країн з іншими юрисдикціями через ІТ-платформу ОЕСР СТС [102].

Прийняття цих змін податкового законодавства є імплементацією Заходу 13 Плану BEPS «Звітність в розрізі країн (Country-by-Country Reporting)» та виконанням одного з зобов'язань України згідно мінімального стандарту Плану BEPS [48; 100; 103]. Внесення таких змін до податкового законодавства є важливим кроком для формування цілісної системи контролю за дотриманням правил ТЦ та повноти формування об'єкта оподаткування платника податків.

Законом 466-IX у 2020 р. впроваджено такі нові поняття для цілей ТЦ, як: материнська компанія, МГК та уповноважений учасник [99], що за своєю суттю цілком відповідають термінам, які містить Звіт ОЕСР [48]. Їх порівняльний аналіз наведено у *Додатку АА*.

На підставі аналізу, здійсненого у *Додатку АА*, вдосконалено визначення поняття МГК, яке сформульовано на основі підходів, визначених фінальним Звітом ОЕСР 2015 р. щодо Дії 13 Плану BEPS стосовно документації з ТЦ та Звітності в розрізі країн: МГК – дві або більше юридичні особи або утворення без статусу



юридичної особи, які є податковими резидентами різних держав (територій) (або є податковим резидентом однієї держави (території), який проводить діяльність через постійне представництво в іншій державі (території), та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі [48].

Також Законом 466-IX внесено зміни до ПКУ, які передбачають подання звітності з ТЦ відповідно до вимог, встановлених Планом BEPS, тобто звітність міститиме трирівневу структуру [99], аналіз умов щодо подання звітності з ТЦ наведено у *табл. 2.7*.

Таблиця 2.7

### Умови подання трирівневої звітності з ТЦ

Звіт	Граничний термін подання	Звітний період	Дата першого подання
Звіт про контрольовані операції (КО) (local file)	До 1 жовтня року, що настає за звітним	Календарний рік	-
Повідомлення про участь у МГК	До 1 жовтня року, що настає за звітним	Календарний рік	У 2021 р. за 2020 р.
Звіт у розрізі країн МГК (Country-by-Country Report)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Протягом дванадцяти місяців після закінчення фінансового року, встановленого материнською компанією МГК</li> <li>За відсутності відомостей про встановлений материнською компанією МГК фінансовий рік – протягом дванадцяти місяців після закінчення календарного року</li> </ul>	Фінансовий рік	<ul style="list-style-type: none"> <li>- вперше застосовується щодо фінансового року, який закінчується у період з 1 січня до 31 грудня 2022 року;</li> <li>- щодо фінансового року, який розпочинається у період з 1 січня до 31 грудня року, в якому Багатостороння угода СвС набрала чинності щонайменше з однією іноземною юрисдикцією – стороною</li> </ul>
Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл)	Не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців з дати закінчення фінансового року	Фінансовий рік	31 грудня 2022 р. вперше застосовується щодо фінансового року, який закінчується у 2021 р.

*Джерело:* розроблено автором на основі [29; 99; 104].

Положення вітчизняного податкового законодавства для платників податків, які належать до МГК (є учасниками МГК), встановлюють вимогу подавати Звіт у розрізі країн за одночасної відповідності двом таким критеріям:

- 1) критерій розміру доходу: сукупний консолідований дохід МГК, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, перевищує еквівалент 750 млн євро;
- 2) критерій обставин:
  - 2.1. Платник податків є материнською компанією МГК;
  - 2.2. Материнська компанія МГК уповноважує платника податків – резидента України на подання Звіту у розрізі країн до контролюючого органу;
  - 2.3. Відповідно до вимог законодавства країни, де знаходиться материнська компанія МГК, подання звіту від такої МГК не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання;
  - 2.4. Між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії МГК або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання Звіту у розрізі країн, підписано міжнародний договір, що передбачає можливість обміну податковою інформацією, але:
    - а) не набрала чинності відповідна угода QCAA (Qualifying Competent Authority Agreement- угода, укладена між компетентними органами України та іноземної юрисдикції, які є сторонами чинного міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, яка передбачає автоматичний обмін звітами у розрізі країн МГК між Україною і такою іноземною юрисдикцією, у тому числі Багатостороння угода СвС);
    - б) наявні факти систематичного невиконання відповідної угоди QCAA [29; 99].

Нормами ПКУ передбачено, що вимоги стосовно першого подання трирівневої звітності з ТЦ застосовуються у 2023 р. за 2022 р., однак Повідомлення про участь у МГК підприємства необхідно вперше подати у 2021 р. за 2020 р. (табл. 2.7) [29; 99]. Згідно з даними ДПС при поданні Повідомлень про участь у МГК за 2020 р. у 2021 р. 62% підприємств повідомили про участь у МГК [78].

Дата першого подання Звіту у розрізі країн залежала від підписання Україною Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін міждержавними звітами (МССА СьС) [29; 99; 100; 104; 105].

ПКУ містить чіткий перелік напрямків використання інформації, отриманої в рамках автоматичного обміну інформацією за Стандартом СьСР:

- 1) Звіт у розрізі країн МКГ, поданий платником податків, є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією;
- 2) використовується для цілей оцінки ризиків трансфертного ціноутворення під час проведення моніторингу КО;
- 3) не може бути самостійною підставою для проведення коригування обсягу оподаткованого прибутку платника податків [29].

На підставі проведеного аналізу дійдемо висновку, що вітчизняне законодавство, як і Настанови ОЕСР, передбачає використання даних СьС для визначення ризиків з ТЦ, однак, містить застереження щодо їх прямого застосування для здійснення донарахування податків [29; 106]. Отже, норми ПКУ повністю відповідають методології, передбаченій 13 кроком Плану BEPS.

Для забезпечення належного застосування інформації, що міститься у звітах у розрізі країн, ДПС має розробити та затвердити внутрішні розпорядчі документи, що встановлюватимуть процедуру організації належного використання інформації зі звітів у розрізі країн, в яких рекомендуємо зазначити такі положення:

- звіти у розрізі країн зокрема містять зведені дані про розподіл доходів(виручки), прибутку (збитку), податку на прибуток підприємств (корпоративного податку), ділової активності міжнародної групи компаній у відповідній державі (території), відомості про тип економічної діяльності кожного учасника;

- якщо МГК включає більше ніж одного учасника, що є податковим резидентом відповідної держави, Звіт у розрізі країн не містить детальної інформації конкретного учасника чи операцій з пов'язаними чи непов'язаними особами;

- у звітах у розрізі країн відсутня інформація про розподіл ризиків між учасниками групи та опис функцій, які виконуються, або активи, які використовують цими учасниками. Таким чином, інформація, що міститься в звітах у розрізі країн, може бути цінною для виявлення потенційних ризиків для подальшого аналізу, однак, цього недостатньо, щоб зробити надійні висновки щодо фактичних обставин, які призводять до виникнення ризиків.

На основі дослідження правил, визначених чинним вітчизняним податковим законодавством, а також думок науковців та експертів розроблено модель підготовки ТЦ звітності на підприємстві (*Додаток ББ*).

За запропонованою моделлю підготовки звітності ТЦ на перших двох етапах здійснюють ідентифікацію КО та підготовку документації з ТЦ (*Додаток ББ*). На третьому етапі складають Звіт про КО.

Підприємства, які у звітному періоді здійснювали КО, повинні готувати Звіт про КО та подавати цей Звіт податковому органу до 1 жовтня року, наступного за звітним. Форма та порядок заповнення Звіту про КО встановлені Наказом МФУ від 18.01.2016 № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (далі Наказ № 8) [107]. Звіт про КО подається в електронній формі засобами електронного зв'язку з дотриманням вимог законів України:

- «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22 травня 2003 року (далі Закон № 851-IV) [108];

- «Про електронні довірчі послуги» № 2155-VIII від 05 жовтня 2017 року (далі Закон № 2155-VIII) [109].

Слід відмітити, що форма вітчизняного Звіту про КО є складною і вимагає детальної інформації щодо здійснених КО. У міжнародній практиці часто зустрічаються вимоги до платників податків подавати більш узагальнені відомості про КО: найменування контрагента – сторони КО, тип КО та загальна сума КО. З одного боку, підготовка Звіту про КО є ресурсозатратною для підприємства, з іншого – звіт є інформативним та корисним інструментом для виявлення ТЦ ризиків

для вітчизняного податкового органу. Завдяки глибокій інформативності Звіту про КО ДПС може здійснювати перші етапи податкового контролю за дотриманням правил ТЦ без надсилання запитів і проведення перевірок.

Звіт про КО заповнюють на основі даних бухгалтерського обліку та документації з ТЦ. Відповідно, для підготовки Звіту про КО необхідно ідентифікувати всі КО за запропонованою в цьому дослідженні моделлю та провести аналіз з ТЦ. Для ідентифікації КО запропоновано формувати типовий звіт підприємства «Операції з нерезидентами» (*табл. ВВ.1, Додаток ВВ*).

Для автоматичного формування Звіту про КО інформаційною системою підприємства ми пропонуємо в модулі «Довідники» забезпечити зберігання та узагальнення допоміжних довідників/класифікаторів/переліків, які встановлені законодавством і використовуються для складання Звіту про КО (*Додаток ВВ таблиця ВВ.2*).

При впровадженні довідників, переліків та класифікаторів, зазначених у *Додатку ВВ таблиця ВВ.2*, необхідно передбачити їх оновлення з метою забезпечення їх актуальності. На нашу думку, оновлення має відбуватися автоматично шляхом отримання інформації з відповідних ресурсів (наприклад, офіційний сайт ВР чи платні ресурси: Ліга:Закон, Taxlink). У той же час облікова система повинна передбачати історію таких оновлень та містити актуальну інформацію для кожного звітного періоду. Адже для цілей ТЦ у підприємства виникатиме потреба готувати та аналізувати інформацію упродовж семи років після здійснення КО, а у випадку податкових спорів – протягом довшого періоду часу.

У разі дотримання методичних підходів до організації обліку КО, запропонованих у цьому дослідженні, інформаційна система (ІС) підприємства міститиме максимально повну та точну інформацію, необхідну для ідентифікації КО та формування Звіту про КО автоматизованим способом. Крім того, підприємство матиме можливість протягом року формувати періодичні вибірки з метою оперативного внутрішнього контролю з ТЦ та коригування планування з ТЦ. Запропоновано механізм формування Звіту про КО автоматизованим способом за умови імплементації підприємством розробленої в цьому дослідженні методики обліку КО та застосування системи довідників (*табл. ВВ.3 та ВВ.4, Додаток ВВ*).

Окрім питань з розроблення методичних підходів до складання Звіту про КО, на практиці у підприємств виникають проблеми методологічного характеру, щодо яких відсутні роз'яснення податкового органу, і які потребують подальших досліджень:

- 1) Як відображати у Звіті про КО сторону КО у випадку, коли в звітному році вона була перейменована, відбулося злиття чи поглинання?
- 2) Яким чином відображати у Звіті про КО, яка фактично відбулася у звітному періоді, але відображена у бухгалтерському обліку в наступному році?

Окремої уваги вимагає підготовка підприємством Повідомлення про участь у МГК. Починаючи з 2021 р., платники податків, які у звітному році здійснювали КО, мають подавати Повідомлення про участь у МГК до 1 жовтня року, наступного за звітним [29]. Порядок та форма Повідомлення про участь у МГК затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 839 [117]. Порядок подається в електронній формі засобами електронного кабінету платника податків з дотриманням вимог Закону України № 851-IV [108], Закону України № 2155-VIII [109] та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 червня 2017 року № 557, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 03 серпня 2017 р. за № 959 [118].

Згідно зі статтею 2 Модельної Конвенції про Звітність в розрізі країн передбачено інформування податкової адміністрації підприємствами, що входять до МГК, про те, чи повинна МГК подавати Звіт у розрізі країн і хто повинен його подавати (материнська компанія чи уповноважений учасник МГК) [100]. Країни, які приєдналися до BEPS Action Plan 13, можуть самостійно приймати рішення про впровадження вимоги щодо подання такого Повідомлення. В основному, майже всі країни запровадили вимогу надсилати таку інформацію [119]. Проведено аналіз структури Повідомлення, який наведено у *Додатку ДД*.

Важливою інформацією при заповненні повідомлення про участь у МГК є інформація про те чи є платник податків учасником МГК та про розмір сукупного консолідованого доходу МГК за фінансовий рік, що передує звітному року. Саме згідно з цим критерієм встановлюється чи поширюється на МГК або платника

податків зобов'язання подавати Кодексу Глобальної документації з ТЦ і Звіту у розрізі країн МГК.

Для того, щоб підприємство визначило, чи є у нього обов'язок щодо подання Звіту у розрізі країн та майстер-файлу згідно з вимогами чинного національного податкового законодавства необхідно правильно обрати фінансовий рік, за який проводиться розрахунок консолідованого доходу, що є вартісним критерієм. Також ця дата закінчення фінансового року МГК є важливою для розрахунку термінів, у які контролюючі органи можуть надіслати запит на подання глобальної документації (майстер-файлу).

Розглянемо на практичному прикладі визначення сукупного консолідованого доходу МГК за фінансовий рік, що передує звітному, якщо фінансовий і звітні періоди не збігаються. Наприклад, підприємство «А» готує Повідомлення за 2021 р. При цьому фінансовий рік, визначений материнською компанією МГК, триває з 1 жовтня по 30 вересня. За цих умов підприємство має застосовувати такий підхід:

- 1) для цілей розрахунку слід брати дані за фінансовий рік, що завершився 30 вересня 2020 р.;
- 2) дані фінансового року з 1 жовтня 2020 по 30 вересня 2021 р. будуть враховуватися при складанні Повідомлення за 2022 звітний рік.

Настанови ОЕСР щодо документації з ТЦ та звітності рекомендують застосовувати МСФЗ або інші стандарти фінансової звітності, що міжнародно визнані для вирішення таких питань:

- внесення у консолідовану фінансову звітність результатів діяльності утворень без статусу юридичної особи;
- включення міноритарних часток до консолідованої звітності для цілей визначення порогових критеріїв;
- визначення приналежності до МГК та визначення консолідованого доходу, у разі, якщо платник податків знаходиться у володінні та/чи під контролем більш ніж однієї не пов'язаної МГК;
- застосування методів консолідації;

- визначення приналежності до МГК та визначення консолідованого доходу, у разі, якщо у певному році відбулися зміни власності через злиття, поглинання чи поділ та ін. [46].

Згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» (далі МСФЗ 10) основною умовою консолідації є наявність контролю. МСФЗ 10 містить правила визначення наявності контролю інвестора над об'єктом інвестування і необхідності консолідації цього об'єкта та вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності [120].

Для цілей правильного заповнення Повідомлення про участь у МГК також необхідно коректно визначити материнську компанію. Наприклад, у багаторівневих структурах МКГ застосовують моделі, в яких здійснюється таке структурування бізнесу: об'єднання компаній за певний принципом у субхолдинги, які в свою чергу об'єднуються у холдинг. У цьому випадку материнською компанією МГК є материнська компанія холдингу.

Розглянемо використання комбінованої фінансової звітності. Наприклад, така звітність складається бенефіціарним власником декількох холдингів. МСФЗ 10 не містить вимог щодо підготовки комбінованої фінансової звітності. Якби акції однієї з компаній холдингу котирувалися на біржі, то вимога консолідації звітності поширювалася б саме на холдинг. Таким чином, материнською компанією в такому випадку виступає материнська компанія холдингу. Отже, інформація з комбінованою фінансовою звітністю, як комплекс фінансової звітності групи підприємств, що контролює один інвестор, не може бути застосована для заповнення Повідомлення про участь у МГК.

Таким чином, запропоновано використовувати такі підходи до визначення доходу МКГ для заповнення Повідомлення про участь у МГК (*Додаток ЕЕ*).

При підготовці Повідомлення про участь у МГК необхідно встановити всіх учасників. Для цілей підготовки трирівневої звітності з ТЦ згідно з Фінальним Звітом ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS учасником МГК вважається:

1) будь-який окремий підрозділ МГК, який внесений до консолідованої фінансової звітності МГК для цілей фінансової звітності, або був би включеним,



якби частки корпоративних прав підрозділу МГК котирувалися на біржі цінних паперів;

2) будь-яка така господарська одиниця, що вилучена з консолідованої фінансової звітності МГК виключно на підставі розміру чи суттєвості;

3) будь-яке постійне представництво будь-якого окремого підрозділу МГК, внесеного до п.1) або п. 2), за умови, що підрозділ готує окрему фінансову звітність для такого постійного представництва для цілей фінансової звітності, регуляторної, податкової звітності або внутрішнього контролю [48].

При заповненні Повідомлення для визначення розміру доходу необхідно дотримуватися того ж підходу, який передбачено для складання Звіту у розрізі країн. Фінальний звіт ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS передбачає, що доходи повинні включати доходи від продажу запасів та майна, послуг, роялті, процентів, премій та будь-яких інших сум [48]. У Настановах ОЕСР стосовно документації з ТЦ та звітності зазначено, що «для визначення, чи є загальний консолідований дохід певної МГК меншим за 750 млн євро (або еквівалентної суми у національній валюті), треба враховувати усі доходи, що відображені (або мають бути відображені) у консолідованій фінансовій звітності. Юрисдикція, резидентом якої є кінцева материнська компанія, може вимагати включення позареалізаційного доходу та приросту капіталу від інвестиційної діяльності у загальний консолідований дохід групи, якщо діючі правила бухобліку вимагають внесення таких показників у консолідовану фінансову звітність» [46].

Розділ III Повідомлення заповнюється у випадку, якщо МГК не зобов'язана подавати Звіт відповідно до законодавства інших юрисдикцій [117].

У своїх дослідженнях науковці підкреслюють, що підготовка Звіту у розрізі країн досить складна і трудомістка. Так, Б. Бреннан стверджує, що підготовка Звіту в розрізі країн є питанням управління стратегічними ризиками МГК і потенційно впливає на світовий податковий профіль мультинаціональної компанії [122]. Професор К. Шпенгель досліджував, чи є оприлюднені дані Звіт у розрізі країн ефективним заходом щодо протидії виведення прибутків з оподаткування [123]. Також науковець стверджує, що впровадження Звіт у розрізі країн не запобігатиме

уникненню від оподаткування МГК, адже їх податкові стратегії базуються на мінімізації оподаткування внаслідок прогалин у національному і міжнародному податковому праві [124].

Учені М. Лонгхорн, М. Рахім та К. Садік дійшли висновку, що Звіт у розрізі країн є важливим інструментом для надання корисної для прийняття рішень географічної інформації і його вимоги підвищують фінансову прозорість та підзвітність компаній, що працюють у видобувній галузі [125].

На думку Р. Мерфі, завдання Звіту в розрізі країн полягають у визначенні питань:

- в яких країнах здійснює діяльність МГК;
- переліку всіх учасників МГК з їх організаційно-правовими формами;
- юрисдикції, де учасники МГК є податковими резидентами;
- обсягу діяльності МГК у кожній країні;
- обсягу інвестицій МГК у кожену країну;
- в яких податкових юрисдикціях МГК генерує прибутки і в яких обсягах;
- в яких податкових юрисдикціях МГК сплачує податки і в яких обсягах;
- обсягу внутрішньогрупових операцій в МГК;
- чи сильно відрізняється рівень активності та розмір прибутків у межах МГК;
- як широко МГК застосовує низькоподаткові юрисдикції;
- як впливає застосування низькоподаткових юрисдикцій у бізнес-моделі МГК на зменшення загальної ставки податку МГК;
- чи є діяльність МГК стабільною [126].

Форму та порядок заповнення Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2020 р. № 764, який набув чинності 19 лютого 2021 р. [127]. Затверджена форма Звіту у розрізі країн відповідає XML схемі ОЕСР, яка змодельована за шаблоном у Додатку III Фінального звіту ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS, який містить схему структури Звіту, інструкції щодо його заповнення та пояснення термінів, що використовують для опису полів у ньому [48].

Фінансові показники вказують у валюті, в якій материнська компанія міжнародної групи заповнює консолідовану фінансову звітність. Перерахунок валюти звітності учасників МГК міжнародної групи компаній здійснюється за середнім обмінним курсом за звітний рік. Інформацію про обмінний курс необхідно зазначити у графі 31.1 розділу «Додаткова інформація».

Звіт – це сукупність окремих звітів по кожній країні (чи територія, яка має податкову автономію), де МГК здійснювала свою діяльність протягом звітного року. Отже, загальна кількість звітів у Звіті в розрізі країн має відповідати кількості юрисдикцій, де МГК здійснює свою діяльність. При складанні звітності важливим є дотримуватися принципу послідовності – одні і ті ж самі джерела даних слід послідовно використовувати з року в рік. Там, де обставини вимагають зміни джерела даних, слід зазначити причини зміни та її наслідки. Аналіз структури звіту наведено у *табл. 2.8* та в *табл. III.1 Додатку III*.

Таблиця 2.8

### Аналіз структури Звіту у розрізі країн

Тип інформації	Розділ Звіту	Показники Звіту
Загальна інформація про МГК	Загальні відомості	Назва МГК Роль платника податків у поданні Звіту Період звітного фінансового року
Інформація про діяльність МГК в окремій юрисдикції (окремо для кожної країни)	I	Назва держави, де здійснює діяльність МГК Код країни - Валюта материнської компанії - Основні показники діяльності МГК у країні ( <i>табл. III.1 Додатку III</i> )
	II	Перелік усіх учасників МГК, які є податковими резидентами країни: - Назва; - ОПФ; - Адреса; - податковий номер; - інший реєстраційний номер; - тип економічної діяльності
Додаткова інформація	III	Інформація чи пояснення стосовно МГК, які є необхідними або полегшують розуміння обов'язкової інформації, наданої в інших графах Звіту

Джерело: [48; 127].

У розділі «Додаткова Інформація» Звіту в розрізі країн платник податків має зазначати інформацію:

- які джерела використано при підготовці (консолідована фінансова звітність МГК, річна звітність учасників МГК, внутрішня звітність для управлінських цілей, фінансова звітність для регуляторних цілей);
- про зміну джерела даних, причини та наслідки зміни;
- про обмінний курс валюти, який застосовувався для перерахунку звітності учасників МГК, відмінний від валюти звітності материнської компанії МГК ;
- про спосіб визначення даних щодо учасників МГК (на останню дату фінансового року або за звітний період;
- щодо ідентифікації учасників МГК, які приєдналися чи залишили МГК протягом звітного періоду;
- про зміну способу визначення даних щодо учасників МГК та причини зміни;
- про зміну податкової юрисдикції протягом звітного періоду;
- щодо застосування іншого звітного періоду – у випадку, коли період фінансового року є іншим, ніж 12 місяців;
- пояснення про негативні суми у Звіті та існує неоднозначність щодо їх тлумачення;
- чи містить накопичений прибуток від'ємні значення й ідентифікацію податкової юрисдикції, до якої він відноситься;
- про дивіденди, виплачені іншим учасникам МГК, у випадку, коли вони включені до розрахунку прибутку до оподаткування у розділі 1;
- нарахований податок на дивіденди, виплачені іншим учасникам МГК, у випадку, коли вони включені;
- опис характеру економічної діяльності, якщо в розділі 2 основна економічна діяльність учасника МГК зазначається як «інша»,
- іншу доцільну інформацію з точки зору оцінки ТЦ ризиків та ризиків, пов'язаних із розмиванням податкової бази та перенесенням прибутків [48; 127].

Для підготовки Звіту у розрізі країн платнику податків необхідно зібрати, проаналізувати та підсумувати інформацію щодо всіх учасників МГК у країнах, де вони здійснюють свою діяльність. Запропоновано систематизувати таку інформацію у Звіті про діяльність МГК за фінансовий рік для цілей ТЦ (*табл. III.2, Додаток III*).

З метою підготовки інформації для заповнення звіту СьС підприємству рекомендовано застосовувати розроблену форму.

Для підготовки Звіту у розрізі країн МГК повинна побудувати стандартизований та надійний процес збору податкових даних у всьому світі. Для цього необхідно збирати та систематизувати дані з різних джерел, структурувати потоки ГО, щоб виділити ланцюги постачання та операції між учасниками МГК, а також забезпечити відповідність даних у всіх звітних документах трирівневій звітності з ТЦ. Для перевірки відповідності показників трирівневої звітності з ТЦ МГК запропоновано застосовувати правило перевірки (рис. 2.9).

Сума доходу МГК Повідомлення про участь у МГК= Сума доходу Звіт у розрізі країн = Сума доходу Глобальна документація
Дохід від ГО з пов'язаними особами Звіту у розрізі країн = сума виплат пов'язаним особам у локальних файлах (звіт КО в Україні)
Сума отриманого доходу від пов'язаних осіб у локальному файлі отримувача доходу = сумі виплат цій пов'язаній особі у локальних файлах пов'язаних осіб, сторін КО

*Рис. 2.9. Відповідність показників звітності з ТЦ*

*Джерело:* розроблено автором.

На глобальному рівні у МГК виникає потреба відслідковувати Правила впровадження моделі трирівневої звітності з ТЦ усіх юрисдикцій, де МГК здійснює діяльність, включаючи дату першого подання Звіту у розрізі країн у цих юрисдикціях, порогові значення для подання звітності з ТЦ, відхилення від керівних принципів ОЕСР. За певних умов, у МГК може виникнути зобов'язання подавати Звіт у розрізі країн у кількох юрисдикціях. Для того щоб забезпечити дотримання правил подання Звіту у розрізі країн відповідно до законодавства країн, де МГК здійснює свою діяльність, податковій функції МГК необхідно регулярно моніторити усі двосторонні та багатосторонні конвенції про уникнення подвійного оподаткування відносин, включаючи договори про обмін податковою інформацією, конвенції про взаємодопомогу, директиви ЄС та угоди компетентних органів. Також необхідно аналізувати інформацію щодо того, які податкові юрисдикції отримуватимуть Звіт у розрізі країн згідно з процедурою обміну податковою інформацією і в яких юрисдикціях уповноважені учасники мають право подавати Звіт у розрізі країн.

Водночас ретельний аналіз інформації під час підготовки Звіту у розрізі країн допомагає завчасно усунути розбіжності та випередити запити від податкових органів, ідентифікувати реальну податкову ставку в кожній юрисдикції.

Результати оцінки структури Звіту у розрізі країн з перспективи податкового органу свідчать, що в податкових адміністраціях можуть виникнути складнощі при аналізі інформації Звіту, пов'язані передусім з тим, що суми доходів і сплачених податків у Звіті зазначені акумульованою сумою. Це створює перешкоди до проведення повноцінного аналізу звіту і виявлення зловживання правилами ТЦ. На нашу думку, форму Звіту у розрізі країн необхідно вдосконалити, забезпечивши презентацію інформації з деталізацією показників компаній МГК, що діють у кожній юрисдикції. Пропозиції з вдосконалення Звіту СвС наведені у *табл. III.3 Додатку III*. У практиці Глобальну документацію з ТЦ готує материнське підприємство і надає її учасникам МГК для того, щоб вони використовували її під час підготовки документації з ТЦ. Саме материнська компанія має доступ до всієї важливої податкової інформації МГК. Зважаючи на особливості внутрішньогрупових операцій, в деяких випадках материнська компанія може бути відповідальною і за підготовку документації з ТЦ (локального файлу).

Завдання мастер-файлу – надати загальний огляд економічних, правових, фінансових та податкових аспектів діяльності МГК для податкових органів та пояснення щодо того, які механізми ТЦ застосовує МГК. Аналіз структури мастер-файлу та інформації, яка може у ньому зазначатися, наведено у *Додатку КК*.

При підготовці мастер-файлу необхідно дотримуватися таких рекомендацій:

- показники мастер-файлу мають відповідати даним локальної документації з ТЦ та звіту про КО;
- мастер-файл має бути підготовлений вчасно, щоб уникнути штрафів;
- фінансову інформацію потрібно оновлювати щорічно;
- показники мастер-файлу слід узгоджувати з іншою фінансовою інформацією, наприклад, з річною фінансовою звітністю.

Кожен платник податків повинен визначити трансфертні ціни для цілей оподаткування відповідно до принципу «витягнутої руки» на основі інформації, доступної на момент здійснення операції. Таким чином, платник податків повинен враховувати, чи відповідає його трансфертна ціна цілям оподаткування до

встановлення ціни і повинен підтвердити використання «принципу витягнутої руки» на момент подання податкової декларації з ПнП та Звіту про КО.

Оскільки економічною суттю КО є вплив на розмір ПнП, до системи звітності з ТЦ відносять також і Декларацію з ПнП відповідними Додатками у випадку, коли підприємство здійснює самостійні коригування з ТЦ згідно з нормами пп. 39.5.4 статті 39 ПКУ.

Форма Декларації з податку на прибуток підприємств затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 89 від 20.10.2015 [129]. Підприємства, які є платниками ПнП, повинні подати річну декларацію з ПнП протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року 1 березня наступного року. При здійсненні самостійних коригувань з ТЦ підприємство може подати уточнюючу Декларацію з ПнП до граничної дати подання Звіту про КО 1 жовтня року, наступного за звітним без нарахування штрафних санкцій та пені.

При відображенні самостійних коригувань з ТЦ необхідно заповнити: Додаток ТЦ, Додаток РІ, Додаток ПН – у випадку розрахунку конструктивних дивідендів та та Додаток ЦП – у разі коригувань в операціях з цінними паперами (рис. 2.10).

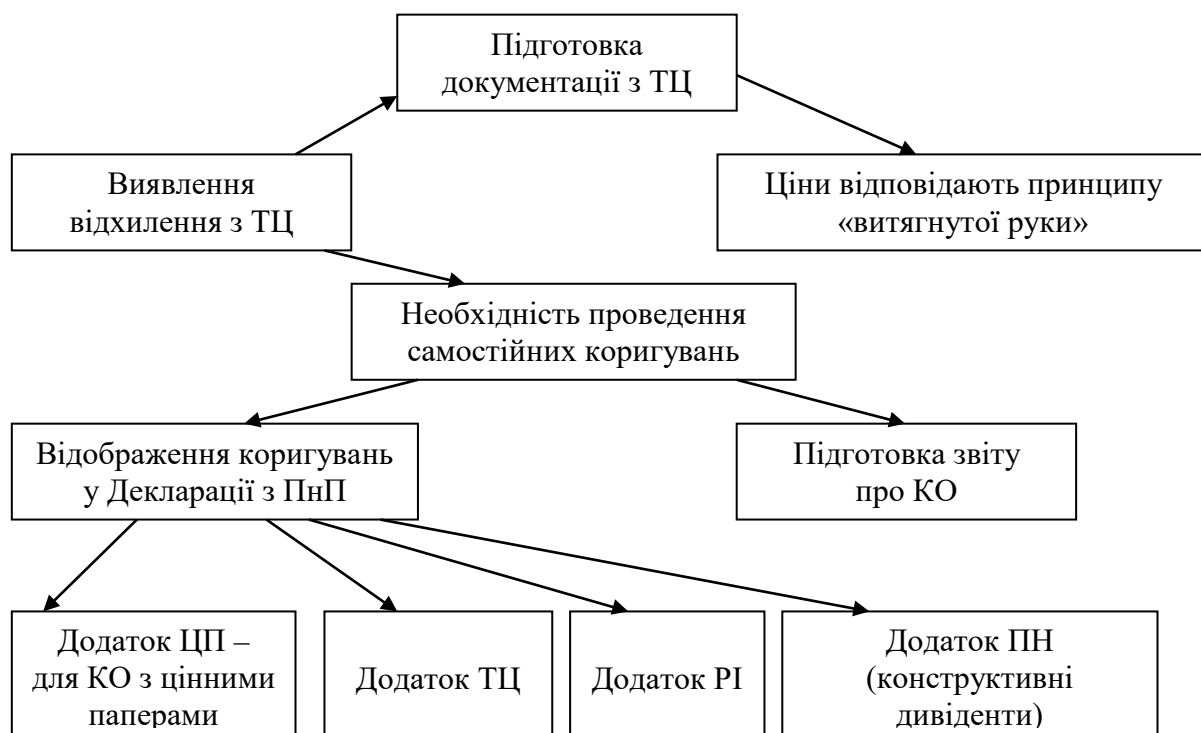


Рис. 2.10. Відображення самостійного коригування у звітності з ТЦ

Джерело: розроблено автором.

Додаток ТЦ до Декларації з ПнП підприємство заповнює у випадку, коли платник податків самостійно здійснює коригування згідно з пп. 39.5.4 ПКУ суми доходів та/або витрат у разі невідповідності цін КО принципу «витягнутої руки». В додатку ТЦ платник податку коригує об'єкт оподаткування на суму різниці між звичайними цінами та цінами КО. Додаток ТЦ заповнюють на основі даних аналізу, здійсненого під час складання документації з ТЦ, та інформації про КО, яка зазначена у звіті про КО.

Алгоритм заповнення Додатку ТЦ запропонували вітчизняні науковці Г.Б. Назарова та М. В. Васильєв [96]. Додаток ТЦ містить дані зі Звіту про КО, отже, при його заповненні необхідно застосовувати Порядок складання Звіту про КО [107]. Додаток ТЦ не є самостійним додатком Декларації з ПнП, його підсумки переносяться до рядків Додатку РІ:

а) сума перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні КО (підпункт 140.5.1 ПКУ);

б) сума перевищення договірної вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні КО (підпункт 140.5.2 ПКУ) [129].

За результатами аналізу правил заповнення Звіту про КО та Декларації з ПнП сформовано таку взаємозалежність показників даних звітних форм (*табл. ЛЛ.1, Додаток ЛЛ*).

Розглянемо на прикладі досліджуваної ТОВ «ЕПІЦЕНТР К» таку ситуацію:

- у березні 2020 р. ТОВ «ЕПІЦЕНТР К» реалізовано пов'язаній особі, яка є податковим резидентом Литви, 10 т шоколадних цукерок за ціною 200 грн/кг на загальну суму 2 млн грн. При цьому мінімальна ціна таких цукерок згідно з відповідним діапазоном цін становить 250 грн/кг;

- у липні 2020 р. ТОВ «ЕПІЦЕНТР К» придбало у пов'язаної особи – резидента Італії 10 000 пляшок оливкової олії за ціною 150 грн/пляшка на загальну суму 1,500,000.00 грн. При цьому максимальна ціна пляшки олії згідно з діапазоном цін зіставних операцій становить 135 грн/пляшка.



Розрахунок самостійного коригування з ТЦ здійснюється ТОВ «ЕПЦЕНТР К» за правилами ПКУ:

- 1) збільшити суму податкового доходу від продажу шоколадних цукерок на суму  $500,000.00 \text{ грн.} = (250-200) 10,000.00 \text{ кг.}$ ;
- 2) зменшити суму податкових витрат від придбання оливкової олії на суму  $150,000.00 \text{ грн.} = (150-135) 10,000.00 \text{ кг.}$

Дані розрахунку самостійного коригування з ТЦ необхідно відобразити у звітності з трансфертного ціноутворення (*табл. ЛЛ.2, Додаток ЛЛ*).

Підсумковий аналіз правил формування звітності з ТЦ підприємств торгівлі наведено у *Додатку ММ*.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

На підставі проведених досліджень з питань організації та методології бухгалтерського обліку КО, підготовки звітності з ТЦ визначено:

1. Недосконалість діючої практики відображення в обліку КО, що вимагає покращання методології їх обліку. Запропоновано використання додаткових субрахунків та аналітики для них з метою систематизації даних та ідентифікації КО. Застосування запропонованих субрахунків дає змогу не лише узагальнювати дані, а й підвищити інформативність системи бухгалтерського обліку, що уможлиблює проведення аналізу КО, забезпечує повноту підготовки звітності з ТЦ та сприяє побудові ефективної системи управління ТЦ на підприємстві торгівлі.
2. Проаналізовано основні помилки, що виникають при ідентифікації КО, та запропоновано механізми вдосконалення облікового процесу, що дасть змогу їх мінімізувати. Зокрема, розроблено методику визначення статусу контрагента-нерезидента, підходи до визначення суми річного доходу для цілей ТЦ, що базується на п'ятиетапній моделі МСФЗ, та рекомендовано використовувати методику ідентифікації КО на підприємстві.
3. З метою наявності в обліковій системі підприємства всієї інформації, яка є необхідною для підготовки звітності з ТЦ, запропоновано підходи до її збору шляхом створення додаткових класифікаторів.
4. Рекомендовано передбачити в обліковій політиці підприємства окремий розділ з політики ТЦ, розроблено перелік основної інформації та правил, які мають бути включені до цього розділу.
5. Встановлено основні завдання документації з ТЦ, проаналізовано її структуру та запропоновано алгоритм її складання. Для підготовки документації розроблено методичний підхід до оцінки функцій, ризиків та задіяних активів підприємств, що здійснюють КО, алгоритми пошуку зіставних осіб та розподілу показників фінансової звітності. Проаналізовано передумови, що стають причинами самостійного коригування рентабельності з ТЦ та інструменти їх здійснення.

6. Оскільки управління ТЦ є складним та багаторівневим процесом, який виходить за межі функцій бухгалтерської служби підприємства, розроблено матрицю облікового забезпечення управління ТЦ підприємства, яка передбачає п'ять основних етапів: стратегічне управління; планування; супровід; моніторинг та звітність.
7. Підготовка звітності з ТЦ є комплексним та трудомістким процесом, його вдосконалення підвищить ефективність управління ТЦ підприємства торгівлі, оптимізує витрати ресурсів та зменшить податкові ризики. Для забезпечення комплексного підходу до підготовки звітності з ТЦ запропоновано відповідну модель, що складається з шести етапів.
8. Підготовка інформації для ідентифікації КО, що здійснюються на підприємстві протягом звітного періоду, потребує розроблення облікових реєстрів, що враховують всі дані, які необхідні під час аналізу ГО. Для підготовки звіту про КО розроблено внутрішній звіт «Операції з нерезидентами», використання якого дасть змогу провести якісний аналіз ГО та ідентифікувати весь обсяг КО.
9. Для забезпечення автоматичного формування звіту про КО запропоновано систему довідників інформаційної системи підприємства.
10. Розроблено алгоритм для відображення самостійного коригування у звітності з ТЦ.
11. З метою розроблення методологічних підходів до підготовки трирівневої звітності з ТЦ запропоновано алгоритм заповнення Повідомлення про участь у МГК, досліджено практичні ситуації, що виникають при його заповненні, запропоновано підходи до визначення доходу МКГ. Для підготовки Звіту в розрізі країн розроблено алгоритм його заповнення, форму внутрішньої звітності «Звіт про діяльність МГК за фінансовий рік для цілей ТЦ». Це дасть змогу систематизувати та уніфікувати збір інформації для заповнення СвС звіту. Вдосконалено форму Звіту в розрізі країн шляхом деталізації інформації за компаніями МГК. Проаналізовано структуру мастер-файлу та досліджено підходи, які повинна застосовувати МГК для дотримання правил подання трирівневої звітності з ТЦ на глобальному рівні.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 2**

1. Gómez, C.P., & Hernández de Aguirre, D.P. (2021). Advantages of implementing operational transfer pricing. *ITR*, December 20. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1vz2vwvrqg3dt/advantages-of-implementing-operational-transfer-pricing> (accessed december 22, 2021).
2. Касич А. О., Петрик О. А., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19-23. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd\\_2016\\_24\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_24_6)
3. Бондарчук Н. В., Ніколайчук Ю. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5410>
4. Bezrodna, T.M. (2008). Accounting and analytical support for business management, defining the essence of the concept. *Visnik Shidnoukrajnskogo newcoining universitetu im. V. Dalya*, 10(128). Retrieved from [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/VSUNU/2008\\_10\\_2/bezrodna.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/bezrodna.pdf) (accessed december 20, 2021).
5. Карпенко І. В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. № 27. С.126-131. URL: [http://bses.in.ua/journals/2018/27\\_2\\_2018/24.pdf](http://bses.in.ua/journals/2018/27_2_2018/24.pdf)
6. Карпенко І. В. Облікове забезпечення трансфертного ціноутворення : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. URL: <https://knute.edu.ua/file/Mg==/b2330a7874746fcb4fa30be5a0260aa4.pdf>
7. Карпенко І. В. Організація обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 27(2). С. 125-131.
8. Лоханова Н. О. Проблеми інформаційного забезпечення трансфертного ціноутворення в системі ділового партнерства підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 8. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8\\_2018/8.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2018/8.pdf)

9. Солодка Н. В. Облік та аудит внутрішньогрупових операцій на підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2019. URL: [http://scc.univ.kiev.ua/upload/iblock/017/dis\\_Solodka%20N.V.\\_new.pdf](http://scc.univ.kiev.ua/upload/iblock/017/dis_Solodka%20N.V._new.pdf)
10. Рогова Н. В. Облікове забезпечення контролю трансфертного ціноутворення. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 5 (15). С. 204-207. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2014/No5/204-207.pdf>
11. Більботенко І. В. Трансфертне ціноутворення: обліковий та податково-контрольний аспекти. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 127-131.
12. Dr. Metin Uyar (2014). A Study on Accounting of Transfer Pricing and Its Effect on Taxation. *Accounting and Finance Research*, 3, 1. <https://doi.org/10.5430/afr.v3n1p79> (accessed december 21, 2021).
13. Sikka, P. (2017). Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings? *Accounting Forum*, 41:4, 390-405. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.12.003> (accessed december 21, 2021).
14. McKinley, J. & Owsley, J. (2021). Transfer pricing and its effect on financial reporting. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2013/oct/20137721.html> (accessed december 21, 2021).
15. Карлова І. О., Вербицька А. І. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 56. С.125-132. <https://doi.org/10.32843/bses.56-18>
16. Литвиненко Н. О. Аналітичний облік внутрішніх розрахунків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.2. С. 277-284. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analitichniy-oblik-vnutrishnih-rozrahunkiv/viewer>
17. Гойло Н. В. Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2014. 20 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1067/Goylo.pdf?sequence=1>

18. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п> (дата звернення: 21.12.2021).
19. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п> (дата звернення: 21.12.2021).
20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 21.12.2021).
21. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.
22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV : Закон України від 16.07.1999 року// *Відомості Верховної Ради (ВВР)*. 1999. № 40. Ст. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 23.12.2021).
23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 23.12.2021).
24. Щодо дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту : Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-20-27/11292 від 21.04.2009. *База даних*

- «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1129201-09#Text> (дата звернення: 23.12.2021).
25. Про надання роз'яснення : Лист Міністерства фінансів України від 18.11.2016 №31-11410-07-27/32754. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. 27 серпня. URL: <http://document.vobu.ua/doc/6163> (дата звернення: 23.12.2021).
26. Incoterms 2010. Rules for any Mode or Modes of Transport. ICC. URL : <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010> (accessed december 23, 2021).
27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 15 «Виручка по договорах з покупцями». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr\\_2016.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr_2016.pdf) (дата звернення: 23.12.2021).
28. Щодо кампанії звітування про контрольовані операції : Лист ДФСУ від 18.08.2017 №22283/7/99-99-12-03-07-17. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/listi-dps/72473.html> (дата звернення: 23.12.2021).
29. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755 VI // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14. № 15-16, № 17, ст. 112. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.12.2021).
30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності : вид. Радою з Міжнар. стандартів бух. обліку (IASB) : станом на 01.01.2012. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (дата звернення: 23.12.2021).
31. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 03.2019 р. №1355/ПК/26-15-12-03-1129.
32. Індивідуальна податкова консультація ДФС України від 05.08.2019 р. №3636/6/99-99-31-02-01-15/ПК.
33. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / ДНБЗ

«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2009.

34. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
35. Васильєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>
36. Облікова політика. Савченко В. М., Пальчук О. В., Саловська Л. В. та ін.; за ред. Г. М. Давидова. Київ : Знання, 2010. 479 с.
37. Людвенко Д. Система управлінського обліку та облікова політика в Україні. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 7. С.14.
38. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Нац. аграр. ун-т. Київ, 2005. 21 с. URL: <https://oblik.press/oblikova-polityka-pidpryyemstv-v-ukrayini-teoriya-i-praktyka>
39. Варічева Р. В., Боримська К. П. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 3 (43). С. 37-49.
40. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.
41. Сльозко Т. М. Облікова політика: організаційний аспект системності обліку. *Наукові праці НДФІ*. 2006. Вип. 1 (34). С. 160-166.
42. Robinson, L. A., & Stocken, P. C. (2013). Location of Decision Rights Within Multinational Firms. *Journal of Accounting Research*, 51(5), 1261-1297.
43. Baersch, S.-E., Heckemeyer, J.H. & Olbert, M. (2019). Transfer Pricing and the Decision-Making Authority of the Tax Function in Multinational Companies. *SSRN*, May 20. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3271267> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3271267>
44. Baldenius, T., Melumad, N.D. & Reichelstein, S. (2004). Integrating Managerial and Tax Objectives in Transfer Pricing. *The Accounting Review*, 79(3), 591-615.



45. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України, затв. Законом №2102-IX від 24.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#n2> (дата звернення: 27.02.2022)
46. OECD, 2014. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> (accessed december 24, 2021).
47. OECD, 2017. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. 10 Jul. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (accessed december 24, 2021).
48. OECD, 2015. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (accessed december 24, 2021).
49. United Nations, 2021. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. USA: New York. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/un-practical-manual-transfer-pricing-developing-countries-2021> (accessed december 24, 2021).
50. OECD, 2017. Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/addressing-difficulties-in-accessing-comparables-data-for-transfer-pricing-analyses.htm> (accessed december 24, 2021).
51. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування: монографія / Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В. та ін. ; за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.
52. Романчук Я. Документація з трансфертного ціноутворення – з чого починати ? *Юридична група EUCON*: офіційний сайт. Retrieved from <https://eucon.ua/1-english-transfer-price-formation-documentation-where-should-we-start> (дата звернення: 22.12.2021).

53. Чернікова І. Б., Якуба Є. В. Звітність з трансфертного ціноутворення: гострі питання в українських реаліях. *Економіка та суспільство*. 2018. № 19. С.88-91. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/3> (дата звернення: 22.12.2021).
54. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення / Брехов С. С., Кошук Т. В., Новицька Н. В. та ін.; Державна фіскальна служба України, Ун-т ДФС України, Наук.-дослідний ін-т фіскальної політики. Київ: Алерта, 2019. 110 с.
55. Korol, S.Y., Nykyforuk, O.I., Pelekh, U.V., Varabash, N.S., Romashko, O.M., 2022. Transfer Pricing Documentation: Globalization and Regional Optimization. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 219-230. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.13189/ujaf.2022.100123> (accessed december 25, 2021).
56. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витагнутої руки» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text> (дата звернення: 22.12.2021).
57. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 191. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/191-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.12.2021).
58. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.12.2021).

59. Kreyszig, E. (1978). *Introductory Aunctional Analysis with Applications*. John Wiley & Sons, Inc., New York.
60. Ус С. А. Функціональний аналіз. Дніпропетровськ : Національний гірничий університет, 2013. 236 с.
61. Структурно-функціональний аналіз та моделювання розвитку економіки : монографія / Галіцин В. К., Суслов О. П., Галіцина О. В., Саменко Н. К. Київ : КНЕУ, 2013. 377 с.
62. Курілов Є.А., Кругляк В. Функціональний аналіз у трансфертному ціноутворенні. *Вісник. Офіційно про податки: офіційне видання Державної фіскальної служби України*. 2015. № 37. С. 26-31.
63. Lang, M., Cottani, G., Petruzzi, R., Storck, A. (2018). *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Kluwer Law, Amsterdam.
64. Rossing, C. P., Cools, M., Rohde, C. (2017). International transfer pricing in multinational enterprises. *Journal of Accounting Education*, 39, 55-67 (accessed december 25, 2021).
65. OECD, 2014. Part 1 of a report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries. OECD, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf> (accessed december 24, 2021).
66. Reilly, R.F. (2020). Functional analysis in the intellectual property valuation, damages, or transfer price measurement. *Les Nouvelles-Journal of the Licensing Executives Society*, 55(44), 215-231 (accessed december 24, 2021).
67. IEC 31010:2019. Risk management – Risk assessment techniques. *ISO*. Retrieved from <https://www.iso.org/standard/72140.html> (accessed december 25, 2021).
68. United Nations Economic Commission for Europe (UNECE), 2012. Risk Management in Regulatory Frameworks: Towards a Better Management of Risks. Retrieved from <https://unece.org/info/Trade/WP.6/pub/2458> (accessed december 23, 2021).
69. Cooper, J. Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies*. A Handbook for Policy Makers and Practitioners. World Bank, Washington, D.C.

70. McGowan, C.B., Beauregard, D. & Colier, H.W. (1987). Transfer pricing and the multinational corporation. *The Journal of Applied Business Research*, 3(2), 64-71 (accessed december 25, 2021).
71. Чукліна О. С. Методи трансфертного ціноутворення: переваги, недоліки та ієрархія застосування. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 5-6 (70-71). С. 70-75. URL : [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2013/5-6\(70-71\)/uazt\\_2013\\_5-6\\_29.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2013/5-6(70-71)/uazt_2013_5-6_29.pdf) (дата звернення: 25.12.2021).
72. Справа №826/14873/17: Постанова Верховного Суду від 11.08.2021. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98987798> (дата звернення: 25.12.2021).
73. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за змінами станом на 1 січня 2012 року. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України*. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k53](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_k53) (дата звернення: 25.12.2021).
74. Гудима О. В., Жилінська Л. О. Переваги складання звітності за сегментами. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2012. Вип. 4. С. 96-101.
75. Івченко Л., Ходзицька В. Міжнародний та вітчизняний досвід розвитку звітності за сегментами. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2014. Вип. 2 (11). С. 37-44. URL : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2014/14ilvzss.pdf>
76. Ніколайко А., Ракович Ю. Рентабельність в КО: у пошуках «ключа» до розподілу доходів та витрат. *Вісник. Офіційно про податки*. 2019. № 9. С. 26-29.
77. Діяльність підрозділів податкового аудиту за 2020 рік. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/452840.html> (дата звернення: 25.12.2021).
78. Результати звітної кампанії з трансфертного ціноутворення. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/510798.html?fbclid=IwAR2RYCr4rXwHF4Pw386rsjAKOOJxckBY3fikJh-T64OSNcrV7NTLW6ANffc> (дата звернення: 25.12.2021).

79. Результати кампанії декларування контрольованих операцій за 2021 рік. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL :<https://tax.gov.ua/media-sentr/novini/623242.html> (дата звернення: 02.02.2023).
80. Brychta, K., Ištók, M., Sulik-Górecka, A. & Poreisz, V. (2020). *Transfer Pricing in V4 Countries*. VUTIUM, Brno. <http://dx.doi.org/10.13164//9788021458734> (accessed december 25, 2021).
81. Michalak, J. & Coronado, L. Transfer pricing compliance and documentation. *EY*. Retrieved from [https://www.ey.com/en\\_it/tax/transfer-pricing-compliance-documentation](https://www.ey.com/en_it/tax/transfer-pricing-compliance-documentation) (accessed december 23, 2021).
82. Transfer Pricing Documentation Made Easy. *Reptune*. Retrieved from <https://www.reptune.net> (accessed december 23, 2021).
83. TPAD: Automation of the transfer pricing documentation process. *KPMG*. Retrieved from <https://home.kpmg/dk/en/home/insights/2020/05/tpad-automation-of-the-transfer-pricing-documentation-process.html> (accessed December 26, 2021).
84. Transfer Pricing Reporting: Resourcing at Scale for the Disruption Ahead. *Workiva*. Retrieved from <https://www.workiva.com/blog/transfer-pricing-reporting-resourcing-scale-disruption-ahead> (accessed december 25, 2021).
85. Rossing, J.C.P., & Cools, M. (2018). International Transfer Pricing: Outsourcing as a Strategy for Coping with Tax Regulatory Uncertainty. Preprint *SSRN*, 18 August. *Scopus*. Retrieved from <https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85114843637&origin=inward&txGid=ff98a4aa888ed0293a3d4ae60769e996> (accessed december 26, 2021).
86. Cools, M. & Rossing, J.Ch.P. (2021). International Transfer Pricing: MNE Dependency on Knowledge of External Tax Consultants. *Journal of Management Accounting Research*, 33(1), 3-51. <http://dx.doi.org/10.2308/JMAR-19-061> (accessed december 24, 2021).
87. Herianti, E. & Chairina, S.W. (2019). Does Transfer Pricing Improve the Tax Avoidance through Financial Reporting Aggressiveness? *Knowledge E Social Sciences / International Conference on Economics, Management, and Accounting (ICEMA)*, 357-376. Published Oct 17 (accessed december 25, 2021).

88. Towery, E.M. (2017). Unintended Consequences of Linking Tax Return Disclosures to Financial Reporting for Income Taxes: Evidence from Schedule UTP. *The Accounting Review*, 92(5), 201–226. <https://doi.org/10.2308/accr-51660> (accessed december 25, 2021).
89. McKinley, J., & Owsley, J. (2013). Transfer pricing and its effect on financial reporting. *Journal of Accountancy*, October 1. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2013/oct/20137721.html> (accessed december 25, 2021).
90. Yang, L. (2022). Country-by-country reporting and corporate tax avoidance: evidence from China. *Economic Research*. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2106283> (accessed 10 Aug 2022).
91. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В. Імплементация міжнародних рекомендацій щодо запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення. *Фінанси України : науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал*. 2020/2. № 9. С. 95-109.
92. Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній: історія виникнення та проблеми формування в контексті удосконалення системи обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. №1(51). С. 9-16. [https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1\(51\)-9-16](https://doi.org/10.26642/pbo-2022-1(51)-9-16)
93. Шаповалова А.П., Кузьменко О.П. Звітність з трансфертного ціноутворення. *Scientific Collection «InterConf», (89): with the Proceedings of the 2 nd International Scientific and Practical Conference «Global Approach to Scientific Research»* (December 4-5, 2021). Salvador, Brazil: Ramalhete, 2021. Pp. 103-109.
94. Шаповалова А.П., Кузьменко О.П. До питання складання звіту про контрольовані операції. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка, облік, фінанси та право в умовах глобалізації: тенденції та перспективи»*, м. Полтава, 12.09. 2019. Полтава : ЦФЕД, 2019.
95. Сиволап І. Звіт про контрольовані операції. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 33. С. 6-12.

96. Назарова Г. Б., Васильєв М. В. Контрольовані операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності: сучасний стан оподаткування та облікового забезпечення. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки* : зб. наук. пр. Кропивницький : ЦНТУ, 2019. Вип. 3 (36). С. 340-360.
97. Гойло Н. В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності. *Економіка: реалії часу*. 2016. № 3 (25). С. 150-160. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n3.html>
98. Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. №1(99). С. 62-68. [https://doi.org/10.26642/ema-2022-1\(99\)-62-68](https://doi.org/10.26642/ema-2022-1(99)-62-68).
99. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 466-IX від 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-IX#Text> (дата звернення: 15.12.2021).
100. OECD, 2021. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Minimum Standard. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports. *OECD*. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13> (accessed december 26, 2021).
101. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн. *GOV.UA : офіційний сайт Державної податкової служби України*. 2022. 4 листопада. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html> (accessed december 22, 2022).
102. EU Public Finance Management Support Programme for Ukraine. *EU4PFM*. URL: <https://eu4pfm.com.ua/?lang=uk> (accessed august 26, 2022).
103. OECD, 2022. BEPS Actions. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions> (accessed december 26, 2022).
104. OECD, 2012. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13. Updated October 2022. Retrieved from

<https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm> (accessed december 26, 2022).

105. OECD, 2022. Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm> (accessed jctober 22, 2022).
106. OECD, 2017. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-bycountry-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-bycountry-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf) (accessed december 26, 2021).
107. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
108. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України, зі змінами № 1953-IX від 14.12.2021. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
109. Про електронні довірчі послуги : Закон України № 2155-VIII від 05 жовтня 2017 року, зі змінами № 1591-IX від 30.06.2021. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
110. НАЦІОНАЛЬНИЙ КЛАСИФІКАТОР УКРАЇНИ. Класифікація видів економічної діяльності. ДК 009:2010 : Наказ Держспоживстандарту України №457 від 11.00.2010. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення: 28.12.2021).
111. Про Митний тариф України : Закон України, із змінами № 1261-IX від 19.02.2021. *База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України.*



- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/674-20#n11> (дата звернення: 28.12.2021).
112. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
113. ДЕРЖАВНИЙ КЛАСИФІКАТОР УКРАЇНИ. Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0008217-97#Text> (дата звернення: 28.12.2021).
114. Про затвердження Класифікації зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП) : Наказ Державної служби статистики України від 27.02.2013 № 69. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0069832-13#Text> (дата звернення: 28.12.2021).
115. Про затвердження Переліку кодів країн світу для статистичних цілей : Наказ Державної служби статистики України №32 від 08.01.2020. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0032832-20#n12472> (дата звернення: 28.12.2021).
116. Про затвердження Класифікатора іноземних валют. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text> (дата звернення: 27.12.2021).
117. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 839. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада

України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text> (дата звернення: 25.12.2021).

118. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами. Наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17#n18> (дата звернення: 25.12.2021).
119. OECD, 2019. Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation. Country-by-Country reporting notification requirements. *Automatic Exchange Portal*. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm> (accessed december 26, 2021).
120. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text) (дата звернення: 26.12.2021).
121. Про затвердження Інструкції зі статистики кількості працівників : Наказ Державного комітету статистики України від 28 вересня 2005 року №286. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1442-05#Text> (дата звернення: 25.12.2021).
122. Brennan B., 2015. BEPS Country-by-Country Reporting: The Practical Impact for Corporate Tax Departments. *The Tax Adviser*, June 1. Retrieved from <https://www.thetaxadviser.com/issues/2015/jun/brennan-june15.html> (accessed december 26, 2021).
123. Spengel, C., 2021. Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet. Kosten, Nutzen, Konsequenzen. *Centre for European Economic Research (ZEW)*. Retrieved from <https://www.familienunternehmen.de/de/studien-und-buchpublikationen/studien/der-eu-vorschlag-zum-country-by-country-reporting-im-internet> (accessed december 8, 2021).
124. Evers, M. T., Meier, I. & Spengel, C. (2014). Transparency in financial reporting: Is country-by-country reporting suitable to combat international profit shifting? *ZEW*

(*Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*) *Discussion Paper*, 14-015. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10419/93081> (accessed december 26, 2021).

125. Longhorn, M., Rahim, M. & Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: An assessment of its objective and scope, *14*, 4-33. Retrieved from <https://eprints.qut.edu.au/221652> (accessed december 26, 2021).
126. Murphy, R. (2009). Country-by-Country Reporting: Holding multinational corporations to account wherever they are. *Tax Research LLP*, June. Retrieved from [http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Final\\_CbyC\\_Report\\_Published.pdf](http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Final_CbyC_Report_Published.pdf) (accessed december 26, 2021).
127. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : Наказ Міністерства фінансів від 14.12.2020 № 764. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#n18> (дата звернення: 30.12.2021).
128. White, J. (2021). The biggest TP cases of 2021 so far Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1t0hbfy0zhshp/the-biggest-tp-cases-of-2021-so-far> (accessed december 26, 2021).
129. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897. База даних «Законодавство України» // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text> (дата звернення: 30.12.2021).

## РОЗДІЛ 3

### ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

#### 3.1. Форми податкового контролю трансфертного ціноутворення

Важливе значення для підприємств має етап податкового контролю, що здійснюється контролюючим органом, і за наслідками якого можуть бути нараховані штрафні санкції за несвоєчасне подання звітності з контрольованих операцій, помилок у звітності з ТЦ чи коригування податкового зобов'язання.

У міжнародній практиці донарахування за перевітками з ТЦ можуть сягати сотні мільйонів доларів, а судові спори тягнутися декілька років [1]. Науковці наголошують, що регулювання ТЦ є настільки складним і мінливим, що фактично неможливо розробити чіткий план успішного дотримання вимог ТЦ, а отже, за своєю суттю ТЦ передбачає ризики зобов'язань (ризик додаткових податкових зобов'язань з відповідними суттєвими штрафами). Причому ставки корпоративного податку на прибуток не є основною причиною ризику з ТЦ підприємства, головну роль відіграє саме процедурний ризик, ризик недотримання податкового законодавства [2]. На думку вчених Г. Річардсона та Г. Тейлора, у компаній, в яких слабкі механізми внутрішнього податкового контролю, зазвичай є високими витрати на податкове консультування через частіше залучення зовнішніх аудиторів для компенсації недоліків внутрішньої системи контролю податкових ризиків [3].

Відповідно до схваленого звіту Спільного форуму ЄС з питань ТЦ (2018) встановлення скоординованого підходу до податкового контролю з ТЦ у межах ЄС має вирішальне значення для пом'якшення ризиків подвійного оподаткування або неоподаткування, і який може застосовуватися для високого рівня оцінки ризиків, одночасного контролю та спільних податкових аудитів [4].

Питання податкового контролю з ТЦ досліджували міжнародні науковці. Дж. Озборн, [5], С. П. Йост, М. Пфаффермайр, Х. Віннер [6]. Учений Томас. К. Пірсон досліджував, яким чином МГК підготуватися до податкового аудиту з ТЦ, зокрема операцій з нематеріальними активами [7].

Вагомий внесок у розвиток дослідження податкового контролю з ТЦ зробили вітчизняні вчені І.С. Луценко [8], С.С. Брехов [9], Л.А. Задорожня [10], М.О. Мішин [11]. Науковцями В.В. Кругляком та Є.А. Куріловим визначено головні цілі моніторингу КО як форми податкового контролю та проаналізовано джерела, які використовують для цього моніторингу [12]. І.С. Луценко досліджено особливості сучасної практики податкового контролю у сфері ТЦ з урахуванням впровадження податкової реформи 2020 р. [8]. Глибокий аналіз правого регулювання податкового контролю в Україні з ТЦ, дослідження процедур та методів, які при цьому застосовують, проведено Р.В. Мельниченко [13].

Відзначаючи вагомий внесок вітчизняних та зарубіжних науковців у дослідження зазначених напрямів, важливою сферою наукового пошуку залишаються питання вдосконалення процесу податкового контролю, зокрема імплементація процедур, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з ТЦ, стандартизація процесу виявлення ризиків з ТЦ на етапі первинного аналізу КО, методологія здійснення оцінки ризиків з ТЦ. Потребують вирішення проблемні питання методології здійснення моніторингу КО контролюючим органом, підходи підприємства до підготовки відповідей на запити з ТЦ та стратегії підприємства щодо супроводу перевірки з ТЦ.

Основні принципи, суб'єкти та процедури податкового контролю в Україні встановлені ПКУ, в тому числі з питань ТЦ [14]. Згідно з ПКУ визначено чотири основні форми податкового контролю з ТЦ. Однак до окремих елементів контролю доцільно віднести контроль за проведенням платниками самостійного та пропорційного коригування.

Беручи за основу положення ПКУ, запропоновано таку класифікацію форм податкового контролю з ТЦ:

- моніторинг КО;
- опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ;
- перевірки з питань дотримання платником принципу «витягнутої руки»;
- попереднє узгодження ціноутворення у КО;

- самостійне коригування;
- пропорційне коригування [14].

Для забезпечення прозорості для платників податків, а також для часткової стандартизації процесу податкового контролю з ТЦ в Україні формалізовано та опубліковано ряд процедур у цій сфері, хоча в більшості країн ЄС вони призначені для внутрішнього використання податкового адміністрування з обмеженим доступом. Зокрема, для регулювання моніторингу КО та забезпечення його прозорості МФУ затверджено Порядок моніторингу КО (далі Порядок № 706), який встановлює правила проведення моніторингу КО податковим органом [15].

Згідно з Порядком № 706 цілями моніторингу КО як податкового контролю є:

- а) встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки»;
- б) виявлення потенційних ризиків з ТЦ;
- в) виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети);
- г) проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- д) забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітності з ТЦ [15].

Моніторинг КО здійснюється у п'ять етапів:

- 1) первинний аналіз інформації про здійснені КО;
- 2) контроль за наданням звітів про КО, повідомлення про участь у МГК, Звіт у розрізі країн;
- 3) аналіз звітів про КО та повідомлень про участь у МГК;
- 4) аналіз документації з ТЦ, поданої платником податків та/або глобальної документації з ТЦ (майстер-файлу);
- 5) аналіз звітів у розрізі країн МГК [15].

Важливим елементом податкового моніторингу з ТЦ є ідентифікація та оцінка ризиків.

Американськими вченими Т. Стентоном і Д. Вебстером запропоновано визначення поняття «ризик» як загрозу, що цілі не будуть досягнуті [16]. У Настановах Казначейства Великої Британії (далі НМ) з ризик-менеджменту ризиком вважається невизначеність результату, яким може бути або позитивна можливість

чи негативна загроза внаслідок певних дій або подій [17]. Принципи, структура і процес управління ризиками наведено у Стандарті ISO 31000:2018 Міжнародної організації зі стандартизації (далі ISO 31000:2018) [18], якою розроблено також Настанови з їх імplementації [19], та Стандарті управління ризиками Федерації європейських асоціацій управління ризиками (FERMA) [20]. У Настановах НМ зазначено, що ризик має бути оцінено стосовно ймовірності його настання та наслідку, який він може спричинити, і управління ризиками включає їх виявлення, оцінку та відповідь на них [17].

Серед вітчизняних науковців теоретичні аспекти ризиків досліджували В.В. Вітлінський [21], С.І. Наконечний [22], Н.О. Євтушенко [23]. Питання покращання податкового комплайнсу шляхом створення системи ризик-менеджменту вивчали іноземні фахівці С. Беттс [24], А. Чуї Чілла [25] та Т. Чінеге [26]. Вплив програми cooperative комплайнсу на податкові ризики підприємств та їх витрати на податкове адміністрування досліджували німецькі вчені Є. Еберхартінгер і М. Зізер [27]. Великий внесок у розробку теоретичних напрацювань щодо системи управління ризиками з трансфертного ціноутворення підприємства зробили закордонні вчені К. Плеснер Россінг [28].

ОЕСР видала Настанови, що містять концепцію застосування сучасних принципів управління податковими ризиками [29]. Крім того, ОЕСР підготовлено ряд документів щодо побудови ефективного процесу управління ризиками органами, які здійснюють податкове адміністрування [30–34], та посібник з оцінки ризиків трансфертного ціноутворення [35].

Посібник для податкових адміністрацій «Управління ризиками комплаєнс», опублікований Європейською комісією, забезпечує практичну основу для застосування управління ризиками в адмініструванні податків [36]. У Звіті про управління ризиками трансфертного ціноутворення Спільного форуму ЄС з трансфертного ціноутворення, що передбачає загальні принципи, які мають застосовуватися для ризик-менеджменту з ТЦ, рекомендовано розробити конкретні критерії ідентифікації ТЦ ризиків та обмінюватися інформацією щодо оцінки ТЦ ризиків між країнами ЄС відповідно до Директиви ЄС про адміністративне співробітництво 2011/16/ЄС [37; 38].

Управління податковими ризиками на підприємстві вивчали українські науковці Я.Ю. Дзецько [39], О.І. Гуцалюк, Н.П. Левковець [40], О.В. Грачов [41]. Так, О.В. Грачов стверджує, що під податковим ризиком підприємства слід розуміти ймовірність виникнення потенційної погрози для платника податків понести фінансові втрати або недоодержати доходи через несплату податків, здійснення податкових правопорушень [41]. Вагомий внесок для створення концепції ризикології у сфері оподаткування та розвитку теоретичного підґрунтя для побудови системи управління податковими ризиками на державному рівні зробили вітчизняні вчені О.М. Десятнюк [42; 43], В. В. Вітлінський [44], О.А. Долгий [45], Н.О. Євтушенко [46] та С.С. Брехов [47; 48]. Н.О. Євтушенко запропоновано таке визначення поняття податкового ризику з погляду держави в особі її уповноважених органів – це ймовірність (загроза) недоотримати податки в бюджет через використання платниками податків методів мінімізації (оптимізації) оподаткування, можливих через ті чи інші недоліки в податковому законодавстві [46]. Велике значення для методики визначення податкових ризиків має праця С.С. Брехова, К.П. Проскури [49], в якій розроблено систему індикаторів ризиків агресивного податкового планування. Однак на теоретичному рівні питання щодо побудови системи управління ризиками з ТЦ потребує дослідження.

Контролюючий орган здійснює первинний аналіз на постійній основі шляхом аналізу даних податкової та митної звітності, митних декларацій та інших відкритих джерел. Метою первинного аналізу є виявлення ризиків невідповідності умовам КО та заниження податкових зобов'язань. Схему бізнес-процесу первинного аналізу надано в *рис. НН.1 Додатку НН*.

За результатами первинного аналізу контролюючі органи приймають рішення про направлення запиту платнику податків чи проведення перевірки з питань ТЦ. Платник податків має право здійснити самостійне коригування, якщо під час первинного аналізу виявлено невідповідність умов КО принципу «витягнутої руки».

За умови автоматизації первинного аналізу у ДПС це ефективний інструмент для виявлення ризиків з ТЦ.



Для контролю за поданням звітності з ТЦ контролюючий орган формує переліки платників, господарські операції з якими підпадають під критерії контрольованих, і які є членами МГК та зіставляє їх з реєстрами поданих звітів і повідомлень (рис. НН.2, Додаток НН). Для формування таких переліків запропоновано використовувати наступну типову форму (табл. НН.1, Додаток НН).

Для вдосконалення етапу податкового контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про КО, повідомлень про участь у МГК та підвищення його ефективності запропоновано такі зміни до встановлених правил:

- 1) порядок здійснення контролю необхідно адаптувати до випадків, коли фінансовий рік не відповідає періоду календарного року;
- 2) більшість випадків неподання звітів про КО або невключення певних видів КО можливо ідентифікувати за допомогою баз даних податкового органу. Тому у контролюючого органу є можливість надсилати підприємству не запит на пояснення, а запит на подання або виправлення звіту про КО. Відповідний запит доцільно надсилати через електронний кабінет платника податків;
- 3) для підвищення рівня добровільного декларування КО підприємствами доцільно розробити процедуру надсилання розширених інформаційних повідомлень для платників податків, які зобов'язані складати звіти про КО за відповідний звітний період. Дані про КО, подані платником податку, є доступними для податкового органу протягом календарного періоду. ІТ-системи податкового органу можуть автоматично визначати дані транзакцій, і якщо платник податків відповідає критеріям звітності з КО, ІТ-система має надіслати автоматичне нагадування про подання у майбутньому звіту про КО. Наприклад, якщо податкові накладні чи митні декларації підприємства, складені у лютому 2021 р., містять інформацію, що операції відповідають критеріям КО, відповідне програмне забезпечення може надіслати нагадування щодо необхідності подання звітності про КО за 2021 р. у 2022 р. одразу у лютому чи березні 2021 р. Після закінчення календарного року інформаційні системи ДПС можуть надіслати фінальне нагадування підприємству про необхідність подання звіту про КО, що міститиме назви нерезидентів та обсяг операцій, які ідентифіковано ІТ-системами як контрольовані. Отримання такого нагадування мінімізує ризики з ТЦ підприємства.

Це вимагатиме від підприємства, у яких виникла КО, підготувати звітність та документацію з ТЦ завчасно;

- 4) ПКУ передбачає документальне проведення податкової перевірки у разі неподання Звіту про КО чи декларування КО не в повному обсягу. На нашу думку, призначення документальної перевірки у цьому випадку буде неефективним витрачанням ресурсів як для підприємства, такі і для податкового органу. Міжнародний досвід свідчить, що в такому випадку можуть застосовуватися ефективні заходи. Зокрема, обов'язкова вимога для платника податків щодо подання чи оновлення звітності, накладення адміністративних стягнень, тощо.

Одним з етапів моніторингу КО є аналіз звітів про КО з використанням джерел інформації та результатів первинного аналізу. Під час аналізу враховують результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Завданням аналізу звітів про КО є виявлення ризиків з ТЦ.

З метою покращання управління ризиками з ТЦ податкові адміністрації вводять більш детальні вимоги до податкової звітності з ТЦ. Наприклад, нещодавні поправки до податкової декларації з ТЦ Польщі створюють ідеальний інструмент для ідентифікації ризикованої КО [50]. Оскільки український Звіт про КО містить детальну інформацію про контрольовані операції на рівні транзакцій, це дає змогу побудувати унікальну ефективну базу даних для цілей податкового контролю [51].

Звіти про КО аналізують з використанням джерел інформації та результатів первинного аналізу. Під час аналізу враховують результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Завданням аналізу звітів про КО є виявлення ризиків з ТЦ. Карту аналізу звітів про КО наведено у *рис. НН.3 Додатку НН*.

Для ефективності аналізу звітів про КО у Порядку 706 необхідно зазначити, що метою аналізу звіту має бути зіставлення порівнянних показників ТЦ КО з неконтрольованими операціями. У випадку, коли платник податків уклав угоду про попереднє ціноутворення з ДПС чи контролюючий орган отримав інформацію від іноземних податкових органів у рамках процедури обміну податковою інформацією про укладення такої угоди, Порядок 706 також має містити положення щодо необхідності здійснювати моніторинг, чи відповідають умови КО умовам, що погоджені у відповідних угодах.

Порядком проведення моніторингу КО (далі Порядок № 706) встановлено чіткий перелік критеріїв ризиків:

- збитковість за даними бухгалтерської (фінансової) звітності більш ніж в одному звітному періоді;
- невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі;
- значний обсяг операцій з пов'язаними особами – нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до Переліку держав;
- значний обсяг операцій з пов'язаними особами – нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до Переліку ОПФ;
- значний обсяг операцій з нематеріальними активами, такими, як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг, сплачених роялті та/або процентів за фінансовими запозиченнями;
- від'ємні чисті активи за наявності кредитів, позик та інших боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами;
- проведення господарських операцій нетипових для поточної діяльності платника;
- невідповідність одержувачів товарів за даними митного оформлення сторонами договору (використання непрямих контрактів);
- відсутність істотних основних засобів [15].

Однак на сьогодні відсутні нормативно затверджені алгоритми їх розрахунків, які б забезпечили стандартизований підхід до розрахунку критеріїв ризиків. На необхідності вдосконалення аналізу ризиків з ТЦ під час моніторингу КО і здійснення аналізу ризиків автоматизованими системами з використанням попередньо затверджених алгоритмів наголошував вітчизняний учений М.О. Ларіонов [52]. Для уніфікації підходу до застосування критеріїв ризиків з ТЦ для цілей податкового контролю запропоновано використовувати перелік показників для розрахунку ризиків та алгоритм їх розрахунку (*табл. НН.2, Додаток НН*). Їх також можуть застосовувати підприємства з метою управління ризиками з ТЦ.

На етапі моніторингу КО для виявлення ризиків з ТЦ контролюючому органу доцільно здійснювати:

- а) порівняння показників рентабельності з середніми показниками по галузі;
- б) порівняння цін контрольованих операцій з котирувальними цінами на сировинні товари;
- в) порівняння цін КО з ринковими цінами на товари (роботи, послуги), крім операцій із сировинними товарами;
- г) побудову прогнозів фінансових та цінових показників суб'єктів господарської діяльності (СГД), індустрії, ринку на базі історичних даних.

Запропоновано показники рентабельності платників податків із середніми показниками по галузі порівнювати за таким алгоритмом:

- 1) створити список усіх платників податків, які подали звіт про КО за видом економічної діяльності (на рівні класу – 4 цифри КВЕД) з інформацією про підсумки КО за типом предмета операції) та ранжувати за загальною сумою та типом предмета операції (*табл. 3.1*);
- 2) розрахувати показники рентабельності платників податків, які здійснювали КО, за відповідний рік або за декілька податкових періодів таким чином:
  - а) чиста рентабельність витрат (ЧРВ) (якщо експортні КО  $\geq$  імпортні КО);
  - б) чиста рентабельність (ЧР) (якщо імпортні КО  $>$  експортні КО).

*Таблиця 3.1*

**Список платників, що здійснили КО у звітному періоді  
за типом предмета операції**

Платники податків		Код КВЕД	Код КО	Тип предмета операції	Загальна сума КО, грн	
Назва	Код ЄДРОПУ				експорт	імпорт
ТОВ «ЕПЦЕНТР К»	32490244	47.78	201	Товар	11,353,000.00	57,978,678,000.00
			202	Нематеріальні активи	–	112,235,245,00
			203	Цінні папери	–	–
			204	Послуга,	16,869,780.78	86,859,720.78
			207	Робота	–	–
			208	Фінансування нерезидентом ПП	–	–
			209	Сировинні товари	98,214,587,00	–

*Джерело:* розроблено автором.

Під час використання декількох податкових періодів (років) розраховують середньозважене значення показника рентабельності для зіставної особи згідно з правилами, визначеними Порядком № 191 [53];

3) скласти список юридичних осіб для кожного звітного року, які не володіють прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої юридичної особи з часткою такої участі у розмірі 25 і більше відсотків та/або не мають як учасника (акціонера) юридичну особу з часткою прямої (опосередкованої) участі у розмірі 25 і більше відсотків. При формуванні списку необхідно враховувати критерій мінімального доходу реалізації продукції з метою виключення підприємств, які здійснюють незіставну за обсягами діяльність (*табл. НН.3, Додаток НН*);

4) за методикою, встановленою Постановою КМУ № 381 [54] здійснити розрахунок діапазону рентабельності та медіани діапазону рентабельності за відповідний рік або за декілька податкових періодів (років) для юридичних осіб із складеного списку з врахуванням наступних критеріїв:

а) діапазону рентабельності та медіани діапазону для показника чистої рентабельності за відповідним КВЕД (на рівні класу) для всіх платників податків зі списку за виключенням платників податків, які:

- здійснювали КО;
- не здійснювали зовнішньоекономічні операцій;
- були збитковими за даними бухгалтерської (фінансової) звітності (при розрахунку за декілька податкових періодів (років) – більш ніж в одному звітному періоді);

б) діапазону рентабельності та медіани діапазону для показника чистої рентабельності витрат за відповідним КВЕД (на рівні класу) для всіх платників податків зі списку за виключенням платників податків, які:

- здійснювали КО;
- не здійснювали зовнішньоекономічні операцій;
- були збитковими за даними бухгалтерської (фінансової) звітності;
- (при розрахунку за декілька податкових періодів (років) – більш ніж в одному звітному періоді).

5) оцінити потенційні ризики за таким правилом:

- а) якщо загальна сума контрольованих експортних операцій перевищує або дорівнює загальній сумі контрольованих імпорتنих операцій, то порівнюють показник чистої рентабельності витрат платника податків з мінімальним значенням діапазону чистої рентабельності витрат за відповідним КВЕД (на рівні класу);
- б) якщо загальна сума контрольованих імпорتنих операцій перевищує загальну суму контрольованих експортних операцій, то порівнюють показник чистої рентабельності платника податків з мінімальним значенням діапазону чистої рентабельності за відповідним КВЕД (на рівні класу).

Єврокомісією «Управління ризиками комплайнсу» рекомендовано при оцінці та ранжуванні ризику враховувати також ймовірність його настання, наслідки, і як варіант, для цього запропоновано використовувати матрицю податкових ризиків (рис. 3.1);

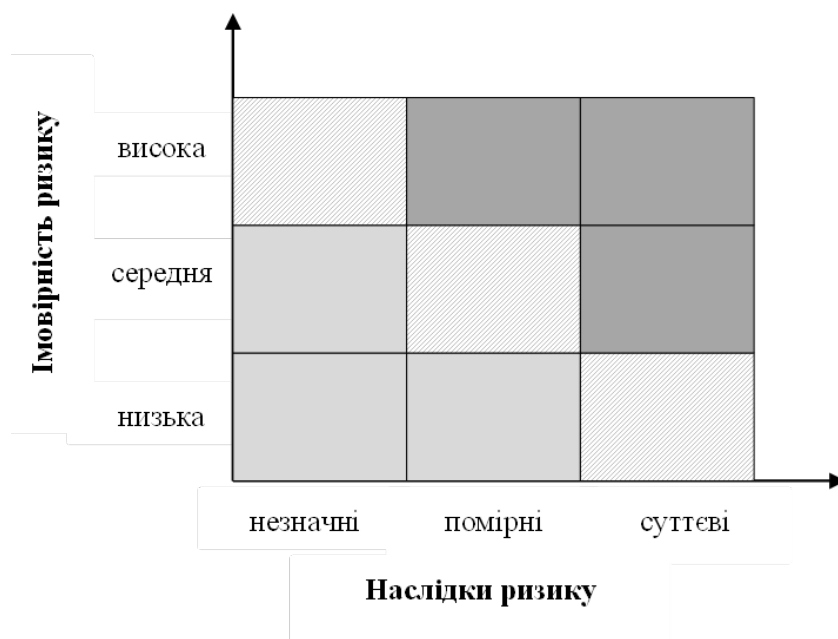


Рис. 3.1. Матриця податкових ризиків

Джерело: [36].

Відповідно до наведеної матриці запропоновано на основі здійсненого розрахунку рентабельності будувати матрицю з ризиків ТЦ (табл. 3.2);

## Матриця ризиків з ТЦ

Імовірність ризику	Експортні КО $\geq$ Імпортні КО	Імпортні КО $>$ Експортні КО
Висока	ЧРВ платника $<$ 50%*мінімальне значення діапазону ЧРВ	ЧР платника $<$ 50%* min діапазону ЧР
Середня	50%*мінімальне значення діапазону ЧРВ $<$ ЧРВ $<$ 75%*мінімальне значення діапазону ЧРВ	50%*min діапазону ЧР $<$ ЧР $<$ 75%*мінімальне значення діапазону ЧР
Низька	75%* мінімальне значення діапазону ЧРВ $<$ ЧРВ $<$ 100%* мінімальне значення діапазону ЧРВ	75%*мінімальне значення діапазону ЧР $<$ ЧР $<$ 100%*мінімальне значення діапазону ЧР

Джерело: розроблено автором.

б) оцінити наслідки ризику. Для цього запропоновано застосовувати алгоритм, наведений у *табл. 3.3*.

За проведеною оцінкою ризику платників необхідно ранжувати відповідно до ймовірності настання та впливу наслідків ризику на 3 групи, виходячи із загального кількісного рівня відхилення:

- 1 – незначні;
- 2 – помірні;
- 3 – суттєві.

Інформацію про результати оцінки ризиків запропоновано систематизувати в реєстрі «Оцінка та класифікація платників податків за ймовірністю ризику та наслідками ризику» (*Додаток НН таблиця НН.4*).

Результати оцінки ризиків мають бути доведені до платника податків шляхом публікації їх у електронному кабінету платника податків. Таким чином, підприємство зможе повторно оцінити свої ризики з ТЦ, і якщо необхідно, здійснити самостійне коригування з ТЦ. Це в свою чергу дасть змогу контролюючому органу не ініціювати перевірку з питань дотримання принципу

«витагнутої руки», що зменшить адміністративне навантаження як для підприємства, так і для ДПС.

Таблиця 3.3

### Алгоритм розрахунку оцінки ризиків та їх скоригованої оцінки

Фактор	Розрахунок оцінки ризику	Коригування оцінки ризику
Загальна сума експортних КО $\geq$ загальній сумі імпорتنих КО	Відхилення ЧРВ від мінімального значення діапазону ЧРВ за відповідним КВЕД, помножене на суму собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат платника податків та помножене на ставку податку на прибуток підприємств. <i>Додатково оцінюють відхилення від медіани діапазону ЧРВ</i>	Кількісна оцінка ризику, помножена на відсоток експортних КО в чистому доході (виручці) платника податків. <i>Якщо необхідно, застосовують підвищуючі/понижуючі коефіцієнти для цього фактора</i>
Загальна сума експортних КО $\leq$ загальній сумі імпорتنих КО	Відхилення ЧР платника від мінімального значення діапазону ЧР за відповідним КВЕД, помножене на ЧД від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахований без урахування акцизного податку, мита, ПДВ, інших податків і зборів, та помножене на ставку ПнП <i>Додатково оцінюють наслідки ризиків для відхилення від медіани діапазону ЧР</i>	Кількісна оцінка ризику, помножена на відсоток імпорتنих КО в сумі собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат платника податків. <i>Якщо необхідно, застосовують підвищуючі/понижуючі коефіцієнти для цього фактора</i>

*Джерело:* розроблено автором.

За даними первинного аналізу КО та звітів про КО контролюючий орган у разі виявлення ризиків з ТЦ щодо певного підприємства може направити запит на подання документації з ТЦ та мастер-файлу (для МГК з оборотом більше 50 млн євро). Такий запит ДПС може направити лише після дати граничного подання Звіту про КО (1 жовтня року наступного за звітним).

Рішення про проведення опитування приймається контролюючим органом під час аналізу звітів про КО та/або документації з ТЦ, поданих платником податків відповідно до пункту 39.4 ПКУ. Правила надсилання повідомлення про проведення опитування, його здійснення та оформлення результатів визначені Порядком № 706 [15].

Важливого значення для управління процесом ТЦ на підприємстві набувають запити з ТЦ, інші, ніж запити на подання документації з ТЦ. Запропоновано класифікувати їх таким чином (рис. 3.2).



Запити щодо поданого звіту про КО контролюючий орган може направити на етапі аналізу поданого звіту про КО. Відповідь на такий запит підприємству необхідно надати протягом 15 робочих днів. Інформацію, яку може запитувати ДПС щодо Звіту про КО, слід класифікувати таким чином (Додаток ПП). У Додатку ПП наведено підходи, які, на нашу думку, доцільно застосовувати при наданні відповіді на запити щодо Звіту про КО.

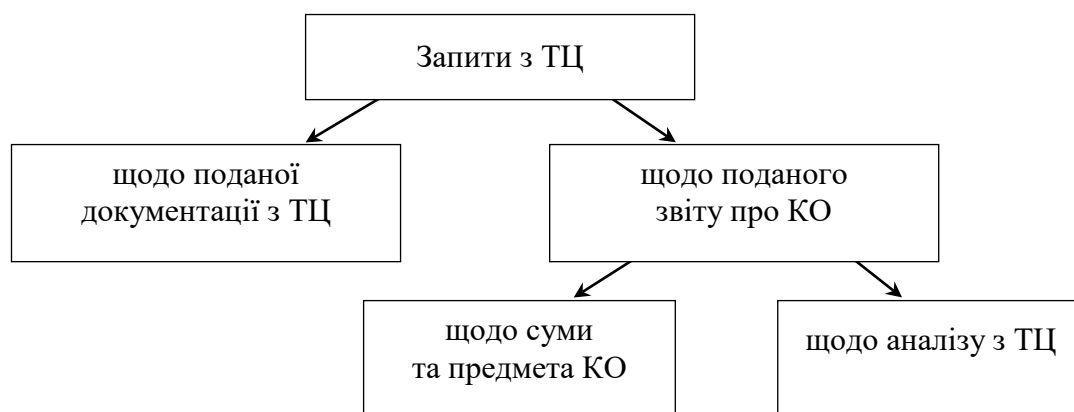


Рис. 3.2. Класифікація запитів з ТЦ

Джерело: розроблено автором на основі [14].

Послідовність направлення контролюючим органом запитів з ТЦ зображено на рис. 3.3. При підготовці відповіді на запит з ТЦ підприємство має надати інформацію в такому обсягу і такої якості, щоб не виникло повторних запитів.

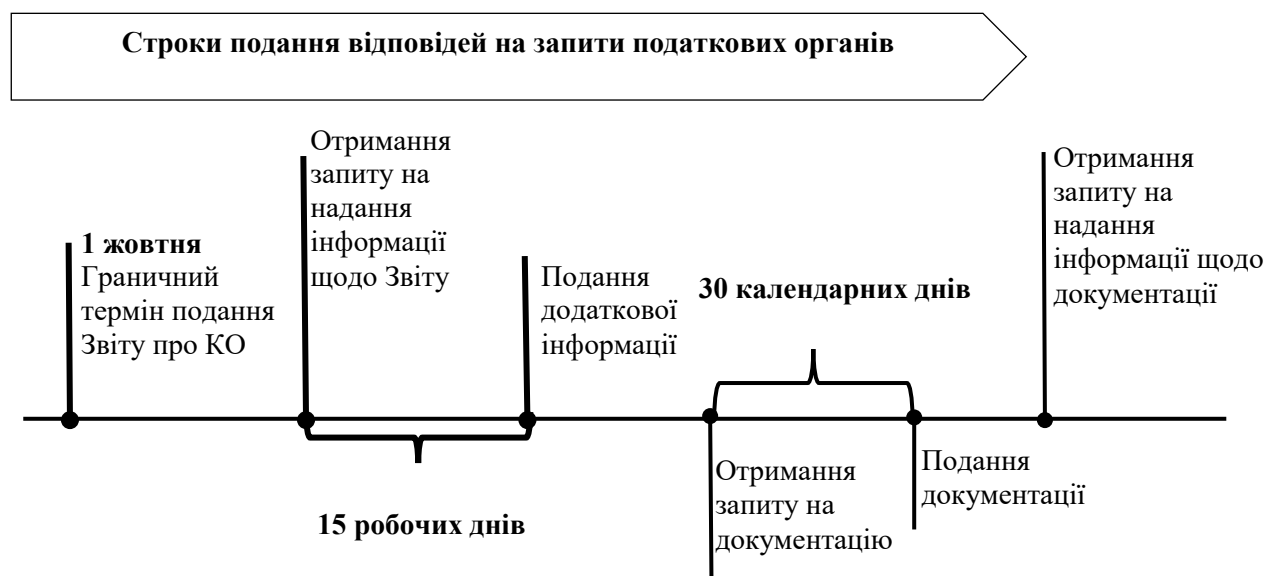


Рис. 3.3. Етапи направлення контролюючим органом запитів з ТЦ

Джерело: розроблено автором на основі [14].

Запити щодо документації з ТЦ контролюючий орган може надсилати на етапі аналізу документації з ТЦ, у випадку, коли документація з ТЦ підготовлена неякісно або певні питання в документації розкрито поверхнево. Запропоновано застосовувати такий підхід до класифікації цих запитів і до підготовки відповідей на них (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Класифікація інформації, яку містять Запити про документацію з ТЦ

Інформація	Інформація, яку надають у відповіді
Відомості щодо суб'єктів, задіяних у ланцюгу постачання товарів	Найменування вантажовідправника та вантажоодержувача, зазначеного у товаросупровідних документах
Чинники, що вплинули на формування ціни	Перелік чинників, що суттєво вплинули на ціноутворення в КО
Алгоритм розподілу операційних витрат	Економічне обґрунтування обраного алгоритму та методу його розрахунку
Первинна інформація з баз даних, поетапні результати порівняльного дослідження	Первинна інформація із зазначенням результатів після кожного етапу відбору зіставних компаній
Щодо кредиторської та дебіторської заборгованості	Дані за контрагентами та КО
Стосовно товарів КО	Детальний опис товарів/послуг із зазначенням ключових характеристик
Щодо організаційної структури компанії	Організаційна структура компанії, дані щодо штатної та фактичної чисельності працівників
Стосовно фактичного проведення розрахунків у КО	Скан-копії платіжних документів
Дані щодо штрафів та санкцій у КО за невиконані умови контрактів	Перелік штрафів та санкцій за контрагентами у КО

*Джерело:* розроблено автором.

Аналіз надсилання запиту на подання документації та проведення опитування з ТЦ здійснено *Додатку РР*.

Запропоновано розширити процедуру аналізу ТЦ такими положеннями:

- порядок має враховувати особливості надсилання запиту про мастер- файл у випадку, коли фінансовий рік МГК не відповідає податковому;
- варто передбачити можливість для контролюючого органу надавати запит на подання документації з ТЦ до граничного терміну подання звіту про КО;
- передбачити внутрішню процедуру документування і розробити порядок проведення аналізу документації з ТЦ. Це дасть змогу стандартизувати процес і зробити його більш ефективним;

- для аналізу мастер-файлу необхідно збільшити його тривалість до 30 днів, адже у випадку аналізу глобальної документації МГК з багаторівневою структурою, передбаченої на сьогодні Порядком № 706, 15 календарних днів буде недостатньо;

- передбачити критерії та підстави, за умови яких аналіз документації можуть здійснити регіональні ГУ ДПС. Це дасть змогу проаналізувати підприємства з низькими ТЦ ризиками на регіональному рівні.

Для вдосконалення процедури опитування з ТЦ запропоновано такі доповнення до неї:

- перед опитуванням надсилати платнику податків письмовий перелік питань;
- зобов'язати платника податків надавати письмові відповіді на питання, отримані перед опитуванням. Це дасть змогу провести опитування більш ефективно і контролюючому органу підготувати, якщо необхідно, додаткові питання;

- розробити стандартний перелік питань, які контролюючий органі ставить під час опитування з ТЦ. Стандартний опитувальник має передбачати можливість, якщо необхідно, включати нестандартні питання:

- опублікувати стандартний перелік питань на офіційному сайті ДПС для самостійної оцінки підприємством своїх ризиків з ТЦ;

- забезпечити обмін такою інформацією між підприємством і ДПС в електронному форматі через електронний кабінет платника податків. Це забезпечить доступність для ДПС та підприємства до історії комунікації щодо ТЦ за певний період часу.

Як зазначає В.В. Кругляк, заходи з моніторингу ТЦ мають важливе значення, адже їх результати використовують при прийнятті рішення щодо проведення перевірки з ТЦ [12].

### **3.2. Податкові перевірки трансфертного ціноутворення**

Як зазначає М.О. Мішин, у податковому контролі за ТЦ найважливіше місце посідають перевірки з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» (або перевірки КО/ТЦ) [11]. Науковці підкреслюють, що податковий аудит стосовно трансфертного ціноутворення характеризується надзвичайною делікатністю, беручи до уваги тип даних та потенційно стратегічно цінну інформацію, які

податкові інспектори повинні досліджувати для належного розуміння корпоративної структури і бізнесу [55]. Австралійським ученим Й. Сакураї проаналізовано різницю крос-культурних підходів, які застосовують податкові адміністрації різних країн для податкового контролю з ТЦ. На його думку, для впровадження ефективної стратегії трансфертного ціноутворення, податкові органи повинні застосовувати різні стилі регулювання з метою полегшення двосторонніх переговорних процесів та бути адаптивними до гібридності регулятивних стилів і практик [56].

За офіційними даними ДПС, за період існування в Україні інституту трансфертного ціноутворення (2013–2021 рр.) при здійсненні податкового аудиту проведено 83 перевірки з питань дотримання платниками принципу «витягнутої руки», за наслідками яких було:

- зменшено збитки на 7,2 млрд грн;
- донараховано податку на прибуток 1,333 млрд грн;
- стягнуто ПДВ на 14,7 млн грн;
- встановлено 1,154 фактів порушень;
- застосовано штрафних санкцій на 311,4 млн грн [57; 58].

Податкові перевірки є важливим інструментом для сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (далі податковий комплайнс) [59]. Методичні підходи податкових органів різних країн до проведення податкових аудитів щодо перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» є предметом дослідження численних наукових досліджень зарубіжних та українських учених. Удосконалення правил ТЦ регулювання, їх уніфікація на міжнародному рівні вимагають розроблення нових методик з проведення податкових перевірок, предметом яких є дотримання правил ТЦ. К. Хунг Чан наголошує, що питання ТЦ стали основним фокусом перевірок податкових органів протягом останнього десятиліття [60]. На думку Е. Машірі, недосконале законодавство, недостатні ресурси, навички та досвід зменшують ймовірність регулярних та компетентних перевірок з питань ТЦ, що спонукає податкових консультантів та платників податків до застосування агресивного податкового планування, використання прогалів у регулюванні ТЦ аби уникнути оподаткування [61]. П. Павоне виділив основні етапи

проведення податкового аудиту з ТЦ МГК та запропонував основні заходи для кожного з них [55].

Перевірки з ТЦ мають ряд особливостей, які відрізняють їх від звичайного податкового аудиту (рис. 3.4).

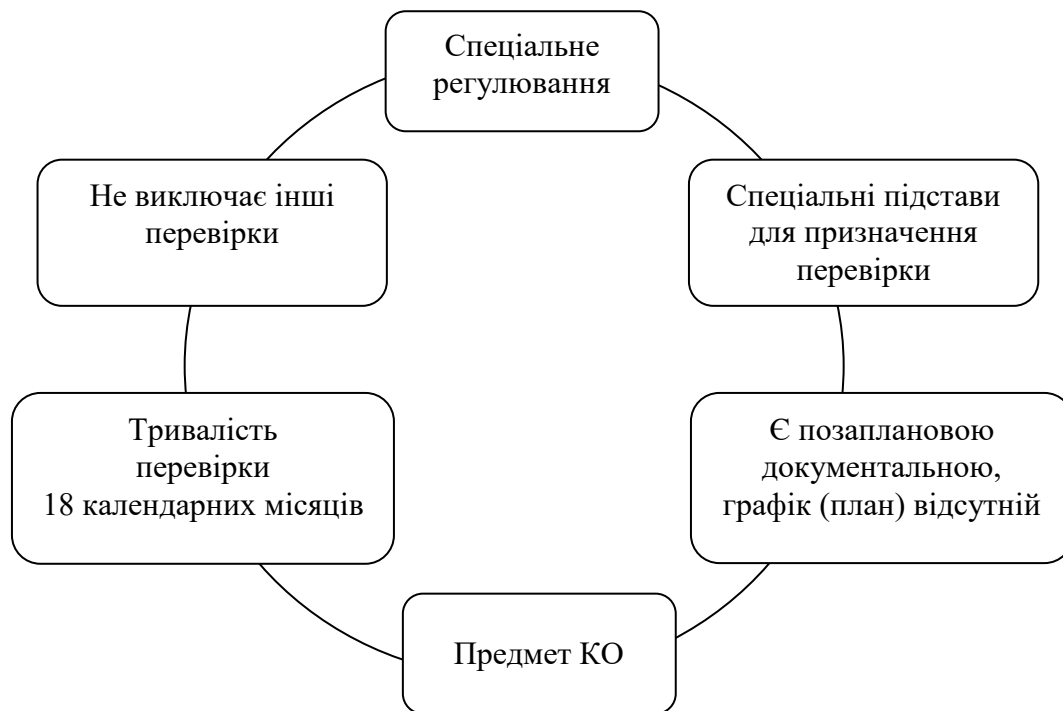


Рис. 3.4. Особливості ТЦ перевірок

Джерело: розроблено автором.

Спеціальне регулювання ТЦ перевірок обумовлене наявністю окремих нормативно-правових актів, що регулюють порядок їх здійснення (Додаток СС таблиця СС.1).

Вичерпний перелік підстав проведення перевірки з ТЦ, зазначених у чинних нормативно-правових документах, наведено у табл. СС.2 Додатку СС.

На думку М.О. Мішина, підстави для призначення перевірки з ТЦ, що наведені у ПКУ, можуть бути використані як окремо, так і разом [11].

Перевірки з ТЦ можна систематизувати за двома основними категоріями:

- 1) з питань дотримання дисципліни;
- 2) з питань дотримання принципу «витягнутої руки».

Крім того, під час проведення планових документальних перевірок, контролюючі органи можуть перевіряти дотримання принципу «витягнутої руки» у

операціях, що не КО, однак у яких цей принцип має дотримуватися і платник податків має підтверджувати таке дотримання (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Господарські операції, які податкові органи можуть перевіряти  
щодо дотримання принципу «витягнутої руки», окрім КО**

Сторона господарської операції	Вид господарських операцій		
	Придбання товарів, необоротних активів, робіт та послуг	Постачання товарів, необоротних активів, робіт та послуг	Нарахування роялті
Нерезиденти, зареєстровані у державах, включених до Переліку держав	X	X	X
Нерезиденти, ОПФ яких включено до Переліку ОПФ	X	X	X
Нерезиденти	-	-	X

Джерело: [14].

Згідно з нормами ПКУ тривалість перевірки не може бути більшою за 18 календарних місяців. Однак за наведених обставин перевірку можуть продовжити ще на 12 календарних місяців:

- необхідність отримання інформації від іноземних державних органів;
- необхідність проведення експертизи;
- вимога перекладу на українську мову документів, потрібних для дослідження відповідності умов КО принципу «витягнутої руки» [14].

Таким чином, перевірки з ТЦ можуть тривати 2,5 роки (30 місяців). Однак термін перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки» може перериватися у випадку, якщо платник податків оскаржив у суді призначення, проведення або предмет перевірки з ТЦ. Переривання перебігу строку проведення перевірки здійснюється з моменту початку розгляду судом позову платника податків до завершення судових процедур [62].

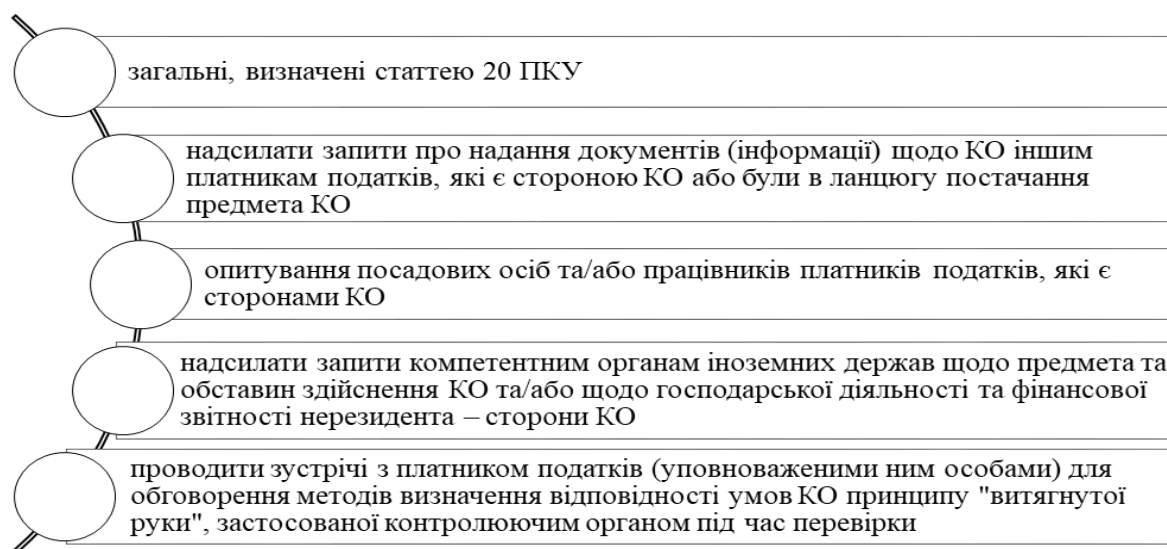
Етапи прийняття рішення про проведення перевірки з питань ТЦ:

- 1) для прийняття рішення про проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу направляє до ДПС інформаційне повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки;
- 2) погодження або мотивоване заперечення надається ДПС протягом 15 робочих днів з дати отримання інформаційного повідомлення про проведення перевірки.
- 3) наказ про проведення перевірки видається контролюючим органом після отримання погодження ДПС [62].

Рішення про проведення перевірки з питань ТЦ контролюючий орган може прийняти не раніше 1 жовтня року, що настає за звітним роком, в якому було здійснено КО (після отримання звіту про КО/документації з ТЦ).

Бізнес-процес проведення перевірки з питань ТЦ представлено у *рисунках СС.1 та СС.2 Додатку СС.*

Під час перевірки представники контролюючого органу наділені певними правами (*рис. 3.5*).



*Рис. 3.5. Права контролюючих органів під час перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки»*

*Джерело:* [14; 62].

Аналіз правил надання підприємством документів під час перевірок з ТЦ наведено у *табл. 3.6*.

### Особливості надання документів підприємством під час перевірок з ТЦ

Правила надання	Вид документів		
	Документи, пов'язані із предметом перевірки	Додаткові документи, що підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій, відповідність умов КО принципу «витягнутої руки», повноту нарахування і сплати податків під час проведення КО	
Підстава надання документів	Наказ про проведення перевірки	Усний запит посадових осіб, які проводять перевірку	Письмовий запит контролюючого органу
Термін надання	10 робочих днів з дати початку перевірки	В узгоджений термін	Протягом 15 робочих днів з дати отримання запиту контролюючого органу

Джерело: [14; 62].

Під час перевірки з питань ТЦ контролюючий орган може ініціювати направлення спеціального запиту до компетентних органів іноземних держав у рамках процедури обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами. Регламент проведення такої процедури визначено Наказом Міністерства фінансів України 16.04.2022 № 118 «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» [65].

На основі результатів аналізу судової практики податкових спорів щодо оскарження донарахування податків за правилами ТЦ визначено основні фактори ризику для підприємств, наявність яких може стати підставою для перевірки з питань ТЦ (*Додаток ТТ*).

У разі, коли під час здійснення заходів податкового контролю, контролюючим органом виявлено порушення, до платника податку застосовують санкції. Вітчизняні вчені М.П. Кучерявенко та Н.Ю. Онищук справедливо зазначають, що основною особливістю фінансової відповідальності в податковому законодавстві є не здійснення каральної функції (накладення штрафів, пені), а компенсація несплачених



податків, чим забезпечується відшкодування майнових втрат держави [67; 68]. Питання фінансової відповідальності платника податків у разі порушення правил трансфертного ціноутворення досліджували українські науковці Д.О. Гетманцев, Р.В. Макаруч, Я.С. Толкачов [69]. Р.В. Мельниченко надав правову оцінку заходам державного примусу, які можуть бути застосовані за порушення правил ТЦ [70].

У підсумковому звіті щодо штрафів за порушення правил ТЦ Спільного форуму ЄС (EU Joint Transfer Pricing Forum) виділено такі категорії штрафних санкцій, які застосовують країни ЄС:

- адміністративні санкції за порушення правил подання чи підготовки звітності та документації з ТЦ;
- адміністративні санкції за порушення правил подання додаткових документів щодо ТЦ згідно зі спеціальним запитом податкових адміністрацій;
- санкції, розраховані у процентному відношенні за суми коригування з ТЦ чи суми заниження податкового зобов'язання внаслідок недотримання принципу «вितягнутої руки» при здійсненні КО [71].

У Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення 2017 р. зазначено про складність та неоднозначність правил застосування з ТЦ і запропоновано при накладенні санкцій про їх порушення розглядати наявність вини (умислу) підприємства. Так, параграфом 4.28 Настанов визначено, що:

- накладання значного штрафу за відсутності умислу зменшити сплату податків, лише за наявності заниження суми податку, було б надмірно жорстким, у випадку, коли порушення пояснюється помилкою добросовісності, а не недбалістю чи фактичним наміром уникнути оподаткування;
- було б несправедливим накладати значні штрафи на платників податків, які добросовісно докладали зусиль, щоб встановити умови своїх операцій з асоційованими підприємствами у спосіб, що відповідає принципу «вितягнутої руки». Недоречно накладати пеню на платника податків за те, що він не взяв до уваги дані, до яких він не мав доступу, або за те, що не застосував метод ТЦ, який вимагав би даних, які були недоступні платнику податків [72].

Отже, податкові адміністрації можуть розглядати наявність умислу чи недбалості платника податків при накладенні санкцій за порушення правил ТЦ.

З іншого боку, великі розміри податкових санкцій заохочують платників податків дотримуватися правил ТЦ.

С. Удомполь дійшов висновку, що країни надмірно регулюють трансфертні ціни МГК, коли конкурують зі ставками штрафів за порушення правил ТЦ, і запропонував застосування низьких розмірів штрафів країною з м'якими правилами ТЦ та великих розмірів штрафних санкцій країнами з більш жорсткими правилами ТЦ [73].

Крім того, сьогодні податкові адміністрації активно застосовують непрямі заходи заохочення платників податків дотримуватися податкового компайнсу, окрім застосування фінансової відповідальності за здійснення порушень. Наприклад, податкові органи Литви можуть визначити платника податків ненадійним «non-reliable» у випадку певних порушень. Однією з підстав віднесення платників податків до такої категорії є відсутність документації з ТЦ. Інформацію про присвоєння підприємству статусу ненадійного платника податків розміщують на офіційному вебпорталі литовської податкової інспекції, тобто вона є публічною. Віднесення до такої категорії має довгострокові негативні наслідки для ведення бізнесу (наприклад, такі компанії не можуть брати участь у тендерах з державних закупівель, для них застосовується довший термін позовної давності, протягом якого податкову звітність компанії можуть перевіряти податкові органи) [74]. Такий підхід підвищує рівень комплайнсу з ТЦ підприємств.

Податковим законодавством України встановлено дві основні категорії штрафів за порушення правил ТЦ:

- 1) при заниженні податкового зобов'язання з податку на прибуток у разі, коли ціна КО не відповідала принципу «витягнутої руки» (*табл. УУ.1, Додаток УУ*);
- 2) у разі недотримання правил та термінів подання звітності і документації з ТЦ (*табл. УУ.2, Додаток УУ*).

Інформація, наведена у *табл. УУ.1 Додатку УУ*, дає підстави стверджувати, що самостійне коригування податкового зобов'язання, пов'язане із здійсненими КО несе менші ризики для підприємства, оскільки при самостійному уточненні платник

податку має сплатити 3% штрафу від суми донарахованого податку на прибуток, а у випадку, коли зобов'язання нараховуватиме контролюючий орган, сума санкцій становитиме від 25% до 50% суми податку. Зважаючи на великі обсяги КО, суми коригувань можуть бути значними, тому самостійне коригування зменшить витрати підприємства. Аналіз розміру штрафних санкцій при формуванні та поданні звітності з ТЦ наведено у *табл. УУ.2 (Додаток УУ)*.

Слід підкреслити, що податковий орган може здійснити донарахування податкового зобов'язання за результатами перевірки з ТЦ впродовж 7 календарних років з граничної дати подання податкової декларації.

Результати аналізу даних у *табл. УУ.1 та УУ.2 (Додаток УУ)* свідчать, що податковий аудит з питань дотримання правил ТЦ може стати причиною донарахувань ПнП та штрафних санкцій, а також витрат на юридичні послуги щодо супроводу податкових спорів з цього питання, що суттєво вплине на фінансовий результат підприємства та його ліквідність.

Розглянемо практичні аспекти застосування штрафної санкції за невключення КО до Звіту про КО (*табл. 3.7*).

*Таблиця 3.7*

### **Розрахунок штрафних санкцій за декларування КО у неповному обсягу**

<b>Приклад</b>	<b>Порушення, виправлене платником податків</b>	<b>Порушення, виявлене контролюючим органом</b>
виявлено у 25 квітні 2020 р., що не задекларовано КО за 2018 р. Сума КО-1,000,000.00 Граничний термін подання – 30 вересня 2019 р.	207 днів * 1 МПМ (2, 027.00 грн) = 419,589.00	1,000,000.00*1%=10,000.00

*Джерело:* розроблено автором на основі [14].

Як свідчать результати аналізу підхід до встановлення фінансової відповідальності за декларування КО у неповному обсягу у випадку виявлення

такого порушення контролюючим органом (розмір санкції є меншою) відрізняється від підходу, коли платник податків самостійно уточнює інформацію. На нашу думку, при встановленні відповідальності за порушення правил ТЦ необхідно застосовувати підхід, спрямований на зміцнення добровільного податкового комплайнсу.

Важливим етапом в управлінні трансфертним ціноутворенням на підприємстві є супровід податкових перевірок, предметом яких є питання ТЦ.

Для розроблення підходів до супроводу податкової перевірки підприємству необхідно з'ясувати передумови її проведення (рис. 3.6).

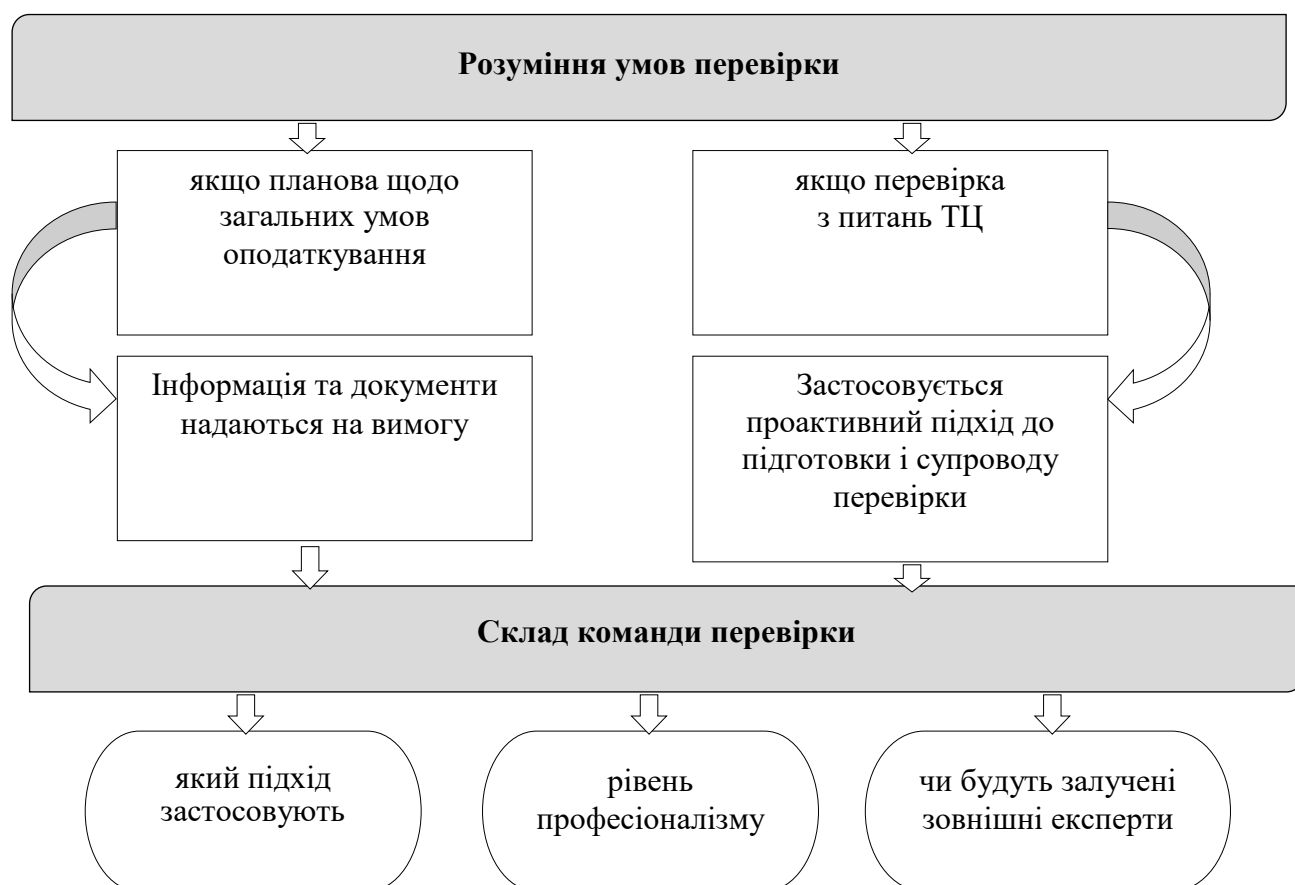


Рис. 3.6. Інформація, необхідна для розроблення стратегії супроводу перевірки з ТЦ

Джерело: розроблено автором.

Підготовку до проведення перевірки ТЦ необхідно здійснювати за розробленою моделлю, наведеною на *рис. 3.7*.



*Рис. 3.7. Модель підготовки до податкового аудиту з питань ТЦ*

*Джерело:* розроблено автором.

Базуючись на досвіді та останніх тенденціях перевірок цієї галузі економіки та країни, слід підготувати чіткі та зрозумілі інструкції щодо відповідей на питання, які можуть виникнути під час перевірки:

- незвичний прибуток чи збиток;
- політика з ТЦ, що зазвичай використовують у галузі;
- внутрішньогрупові управлінські послуги;
- операції з нематеріальними активами;
- операції з реструктуризації бізнесу;
- проблеми, пов'язані з імплементацією державної політики в сфері ТЦ.

На етапі підготовки необхідно розробити та погодити стратегію супроводу перевірки. Запропоновано підходи до стратегії супроводу перевірки (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Побудова підходів до стратегії супроводу перевірки

Джерело: розроблено автором.

Під час проходження податкового аудиту важливо ефективно побудувати процес підготовки відповідей на запити контролюючого органу, що отримані при перевірці:

- своєчасне інформування Команди Групи з ТЦ про всі запити, які надходять від контролюючого органу під час податкового аудиту з метою відстеження аспектів їх зацікавлення;

- погодження з податковими аудиторомі структури відповіді на отриманий запит;
- моніторинг своєчасної відповіді на запити, що отримані під час перевірки.

Серед найбільш типових порушень, встановлених під час проведення перевірок КО, можна виділити такі (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

### Порушення, виявлені під час перевірок КО

Категорія порушення	Порушення
Ідентифікації КО	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Декларування КО не в повному обсягу</li> </ul>
Встановленні переліку пов'язаних осіб	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Відсутня додаткова перевірка на незалежність-невиявлення пов'язаності осіб</li> </ul>
Використанні джерел інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Використання платником джерел інформації про ціни, які не дають можливість зіставити комерційні та фінансові умови операцій (насамперед для с/г продукції)</li> </ul>
Проведенні економічних досліджень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Включення в вибірку компаній, діяльність яких є незіставною (внаслідок недостатнього аналізу у відкритих джерелах інформації з метою підтвердження функціонального профілю компанії)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Застосування на момент здійснення дослідження критерію «активні компанії» для аналізу КО, що здійснена в попередніх періодах</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Незастосування географічного критерію, або його неправильне застосування, наприклад, аналіз європейських компаній для досліджуваної української компанії</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Недостатній аналіз потенційно зіставних компаній</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Відсутність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу</li> <li>• Вибір періоду для діапазону цін/рентабельності в процесі зіставлення;</li> <li>• Відсутність обґрунтування та підтвердження даними бухгалтерії вибору сторони, що досліджується для розрахунку показника рентабельності;</li> <li>• Проведення коригувань зіставності, розрахунок показників рентабельності</li> </ul>

Джерело: розроблено автором.

Статичні дані свідчать, що за наслідками податкових перевірок з питань ТЦ у випадку донарахувань податкових зобов'язань виникають податкові спори з ТЦ. Зокрема, часто до спірних питань відносять застосування методології ТЦ. Однак питання застосування правил ТЦ, проведення аналізу з ТЦ є комплексними та вимагають експертного дослідження для прийняття правильного рішення. На думку науковців О.В. Фоміної та І.К. Шушакової, судова економічна експертиза є ефективним інструментом урегулювання досудового або дослідчого конфлікту інтересів між податковою службою і платником податків [75]. Фахівці наголошують, що застосування інституту судово-економічної експертизи для розгляду податкових спорів з питань ТЦ в судах матиме важливе значення як для підприємств, так і податкової служби [76]. Великий внесок у формування теоретичних та організаційних засад експертних досліджень КО зробили вітчизняні науковці Т.М. Міщенко [77] та І.М. Гриненко [78].

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Підсумовуючи здійснення дослідження з питань податкового контролю з ТЦ, дійдемо таких висновків:

1. Результати аналізу наукової літератури свідчать, що ефективний податковий контроль з ТЦ важливий як для держави, оскільки дає змогу вчасно виявити ризики з ТЦ, так і для компанії, оскільки вони можуть спричинити донарахування податків, значні штрафні санкції та тривалі податкові спори.
2. Важливою формою податкового контролю з ТЦ є моніторинг КО, який складається з п'яти етапів. Запропоновано вдосконалити етапи податкового контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про КО і повідомлень про участь у МГК для підвищення його ефективності.
3. Для підвищення результативності податкового контролю під час аналізу Звіту про КО розроблено показники для розрахунку критеріїв ризиків. Результати цього дослідження підтвердили, що для ідентифікації ризиків ТП важливо провести їх оцінку, ймовірність виникнення та наслідки. Розроблено алгоритм порівняння прибутковості платників податків із середньогалузевою та методику побудови матриці ризиків з ТЦ. Ці пропозиції дають змогу стандартизувати та вдосконалити ризик-орієнтовані підходи до заходів податкового контролю з ТЦ.
4. Для підняття рівня добровільного дотримання податкового законодавства податковому органу рекомендовано інформувати платників податків про виявлені ризики з ТЦ під час здійснення податкового контролю.
5. Досліджено процеси аналізу документації з ТЦ контролюючими органами та опитування платника податків, підготовлено положення щодо вдосконалення цих процедур. Запропоновано класифікацію запитів з ТЦ та систематизовано види інформації, яку контролюючі органи можуть запитувати.
6. Встановлено, що найважливішою формою податкового контролю з ТЦ є перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки». Проаналізовано підстави проведення податкового аудиту з ТЦ. Досліджено права контролюючих органів під час перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки», проаналізовано порушення, що найчастіше виявляють під час перевірок КО та підходи до застосування штрафних санкцій за порушення правил з ТЦ в Україні. Запропоновано системний підхід до підготовки податкового аудиту з питань ТЦ та побудови стратегії супроводу податкової перевірки.



**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО РОЗДІЛУ 3**

1. White, Josh (2021). *The biggest TP cases of 2021 so far*. *ITR, World Tax*. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1t0hbfy0zhshp/the-biggest-tp-cases-of-2021-so-far> (accessed 01.02. 2022).
2. Jost, S.P., Pfaffermayr, M., & Winner, H. (2010). Transfer pricing as a tax compliance risk. *Working Papers in Economics and Finance*, 6. University of Salzburg, Department of Social Sciences and Economics, Salzburg, Austria (accessed 09.15.2021).
3. Richardson, G., Taylor, G. & Wright, C. (2014). Corporate profiling of tax-malfeasance: A theoretical and empirical assessment of tax-audited Australian firms. *eJournal of Tax Research*, 12(2), 359-382.
4. European Commission (2019). Taxation and Customs Union. Joint Transfer Pricing Forum. Retrieved from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en) (accessed 09.15.2021).
5. Osborn, J. & Kenneth, K. (2017). BEPS Actions 8-10: How MNEs Can Take Control of Their Exposure by Taking Control of Their Risks. *Tax Notes Int'l*, 88, pp. 551. Retrieved from <https://digitalcommons.law.byu.edu/ilmr/vol2/iss2/2> (accessed 09.15.2021).
6. Post, S. P. & Pfaffermayr, M., & Winner, H. (2010). Transfer pricing as a tax compliance risk. *Working Papers in Economics and Finance*, 06. University of Salzburg, Department of Social Sciences and Economics, Salzburg.
7. Pearson, T. C., 2006. Preparing Multinational Companies for Transfer Pricing Audits of Intangibles. *Brigham Young University International Law & Management Review*, 2(2). Retrieved from <https://digitalcommons.law.byu.edu/ilmr/vol2/iss2/2> (accessed 09.15.2021).
8. Луценко І. С. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в Україні: сучасна практика. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 129-134. <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2020.7.12>
9. Брехов С. С. Напрями розвитку контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України: зб. наук. пр. / НАН України. ДУ «Ін-т регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього» НАНУ; ред. кол.: В. С. Кравців (відп. ред.). Львів, 2016. Вип. 4(120). № 4. С. 126-131.*

10. Задорожня Л. А. Міжнародна практика трансфертного ціноутворення в контексті оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб України. *Економіка і фінанси*. 2014. №10. С. 62-70.
11. Мішин М. Перевірки трансфертного ціноутворення: підстави, процедури, наслідки. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2019/08/peredavannya-transfertnoho-tsinoutvorennya.html> (дата звернення: 08.07.2021).
12. Кругляк В. В., Курілов Є. А. Основні положення моніторингу контрольованих операцій як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення в Україні. *Економічний вісник*. 2021. № (7). С. 61-73. Серія: фінанси, облік, оподаткування. <https://doi.org/10.33244/2617-5932.7.2021.61-73> (дата звернення: 08.07.2021).
13. Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с. <http://doi.org/10.31617/m.knute.2021-42>
14. Податковий кодекс України №2755-VI, редакція від 03.09.2022. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 08.09.2022).
15. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 08.07.2021).
16. Stanton, T.H., Webster, D.W. (2014). *Managing Risks and Performance: A Guide for Government Decision Makers*. John Wiley & Sons, 336 p. <https://doi.org/10.1002/9781118704233> (accessed 09.15. 2021).
17. The Orange Book Management of Risk - Principles and Concepts October, 2013. *Gov.Uk*. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/publications/orange-book> (accessed 09.15.2022).

18. ISO 31000:2018. Risk management – a practical guide. *ISO*. Retrieved from <https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html> (accessed 09.15.2021).
19. ISO/TR 31004:2013. Risk management — Guidance for the implementation of ISO 31000. *ISO*. Retrieved from <https://www.iso.org/standard/56610.html> (accessed 2021.09.15).
20. *A Risk Management Standard* (2002). Published by AIRMIC, ALARM, IRM. Retrieved from [https://www.hci-ital.com/ITIL\\_v3/docs/Risk\\_Management\\_Standard\\_030820.pdf](https://www.hci-ital.com/ITIL_v3/docs/Risk_Management_Standard_030820.pdf) (accessed 2021.09.15).
21. Вітлінський В. В. Оцінка, моделювання та оптимізація управління економічним ризиком : дис... д-ра екон. наук: 08.03.02 / Київський держ. економічний ун-т. Київ, 1996. 308 с.
22. Вітлінський В. В., Наконечний С. І. Ризик у менеджменті. Київ : ТОВ «Борисфен-М», 1996. 325 с.
23. Євтушенко Н. О. Механізми мінімізації економічних ризиків на промислових підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). Маріуполь, 2011. URL: <http://mydisser.com/en/catalog/view/8760.html>.
24. Betts, S. & Chooi, A. (2019). Fiscal Affairs Department, Revenue Administration: Managing Risks to Revenue. Part II Managing Cross-Cutting Compliance Risks. Washington, DC: International Monetary Fund (forthcoming).
25. Chooi, A. (2020). Improving Tax Compliance. Establishing a Risk Management Framework. *The Governance Brief. Asian Development Bank*, 39. Retrieved from <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/562431/governance-brief-039-improving-tax-compliance.pdf> (accessed 09.15.2021).
26. Tamás Czinege, C. (2019). Risk Management in order to Enhance Compliance of Taxpayers in Hungary. *IOTA papers*, April. Retrieved from [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/publications/IOTA\\_Papers/iota\\_paper\\_risk\\_analysis\\_in\\_hungary.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/publications/IOTA_Papers/iota_paper_risk_analysis_in_hungary.pdf) (accessed 09.15.2021).
27. Eberhartinger, E. & Zieser, M. (2021). The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach*

- Journal of Business Research*, 73, 125-178. <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6> (accessed 09.15.2021).
28. Rossing, C.P. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 24(2), June, 175-194. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.008> (accessed 09.15.2022).
  29. OECD, 2004. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. OECD Forum on Tax Administration, Paris. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (accessed 09.15.2021).
  30. OECD, 2010. *Guidance Note: Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatments*. OECD Forum on Tax Administration, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/administration/46274278.pdf> (accessed 09.15.2021).
  31. OECD (2010). Companion Guide: Methodological Guidance for Use in Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatments.
  32. OECD Forum on Tax Administration, Paris. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/administration/46266977.pdf> (accessed 09.15.2021).
  33. OECD (2017). Tax compliance risk. In: Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. *OECDiLibrary*. [https://doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-9-en](https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-9-en) (accessed 09.15.2021).
  34. OECD (2021). Enterprise Risk Management Maturity Model. *OECD Tax Administration*, Paris. Retrieved from [www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enterprise-risk-management-maturity-model.htm](http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enterprise-risk-management-maturity-model.htm) (accessed 09.15.2021).
  35. OECD (2013). Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf> (accessed 09.15. 2021).
  36. European Commission, 2010. Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations. Office for Official Publications of the European Commission, Luxembourg.
  37. European Commission (2013). Report on Transfer Pricing Risk Management. EU Joint Transfer Pricing Forum, 6 June, Brussels. Retrieved from <https://www.drtp.ca/wp->

content/uploads/2015/02/Report\_Transfer\_Pricing\_Risk\_Management.pdf (accessed 09.15.2021).

38. European Union. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. *Official Journal of the European Union*, 11.3.2011. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32011L0016> (accessed 09.15.2021).
39. Дзецько Я. Ю., Мельничук Г. С. Податкові ризики та їх вплив на стан економічної безпеки підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 15. С. 206-210. URL: <http://global-national.in.ua/issue-15-2017>
40. Гуцалюк О. І., Левковець Н. П. Вплив податків на фінансову безпеку підприємств. *Управління проектами, системний аналіз і логістика*. Серія «Економічні науки». 2015. № 15. Ч. 2. С. 70-76.
41. Грачов О. В. Податкова безпека як невід'ємна складова економічної безпеки підприємства. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 29. С. 86-88. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2010\\_29\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2010_29_20).
42. Десятнюк О. М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками. *Бізнес Інформ*. 2012. №11. С. 248-25. URL: [https://www.business-inform.net/annotatedcatalogue/?year=2012&abstract=2012\\_11\\_0&lang=ua&stqa=62](https://www.business-inform.net/annotatedcatalogue/?year=2012&abstract=2012_11_0&lang=ua&stqa=62)
43. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків : навч.-метод. посіб. слухачів Центру підготовки магістрів. Тернопіль: Воля, 2003. 168 с.
44. Вітлінський В. В., Тимченко О. М. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок. *Фінанси України*. 2007. № 3. С. 132-139.
45. Долгий О. А. Механізми державного управління податковою службою України в умовах ризиків : дис. ... д-ра наук з держ. упр.: 25.00.02. Ірпінь, 2006. 441 с.
46. Evtushenko, N. O. (2016). Taxation risks and the system of their management. *European Journal of Management Issues*, 24(6), 68-77. <https://doi.org/10.15421/191607> (accessed 09.15. 2022).
47. Брехов С. С. Концепція горизонтального моніторингу великих платників податків : зб. наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2014. № 1. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>

48. Брехов С. С., Задорожня Л. А. Передумови та напрями протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару, 21-31 травня 2016 року*. Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2016. С. 70-72. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/235>
49. Брехов С. С., Проскура К. П., Сушкова О. Є. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. Тернопіль: Вид.-поліграф. центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. Т. 27. №1. С. 107-119.
50. Marciniak, M., & Dymkowska, M. (2020). Poland: Poland prepares for new TPR reporting [https. ITR](https://www.internationaltaxreview.com/article/b1k3gzpgx2zvtw/poland-poland-prepares-for-new-tp-r-reporting), January 27. Retrieved from [www.internationaltaxreview.com/article/b1k3gzpgx2zvtw/poland-poland-prepares-for-new-tp-r-reporting](http://www.internationaltaxreview.com/article/b1k3gzpgx2zvtw/poland-poland-prepares-for-new-tp-r-reporting) (accessed 09.15.2021).
51. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ Міністерства фінансів України 18.01.2016 № 8. *База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> (дата звернення: 08.12.2021).
52. Ларіонов М. О. Особливості моніторингу контрольованих операцій в Україні: шляхи вдосконалення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. №1(26). С.155-160. [https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1\(26\).30](https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1(26).30)
53. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінетом Міністрів України від 29 березня 2017 р. № 191. *База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/191-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення: 08.12.2021).
54. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381. *База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 08.12.2021).

55. Pavone, Pietro Transfer pricing: Business or tax process? Difficult equilibrium between two dimensions. Retrieved from <https://www.revistaespacios.com/a20v41n05/20410521.html#iden4>
56. Yuka, Sakurai (2002). Comparing cross-cultural regulatory styles and processes in dealing with transfer pricing. *International Journal of the Sociology of Law*. (Vol. 30). Issue 3, (pp. 173-199). Retrieved from <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0194659502000242>
57. Діяльність підрозділів податкового аудиту за 2020 рік. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/452840.html> (дата звернення: 25.12.2021)
58. Результати звітної кампанії з трансфертного ціноутворення. *Державна податкова служба* : офіційний сайт. URL : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/510798.html?fbclid=IwAR2RYCr4rXwHF4Pw386rsjAKOOJxckBY3fikJh-T64OSNcrV7NTLW6ANffc> (дата звернення: 25.12.2021).
59. Brychta, K., Istok, M., Sulik-Gorecka, A., & Poreisz, V. (2020). Transfer pricing in V4 countries. VUTIUM, Brno. <https://doi.org/10.13164> (accessed 09.15.2021).
60. Hung Chan, K., Lo, Agnes W.Y, & Mo, Phyllis L.L. (2015). An empirical analysis of the changes in tax dit focus on international transfer pricing. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 94-104. Retrieved from <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951815000026> (accessed 09.15.2021).
61. Mashiri, E., Dzomira, Sh. & Canicio, Dz. (2021). Ed. David McMillan. Transfer pricing auditing and tax forestalling by Multinational Corporations: A game theoretic approach. *Cogent Business & Management*, 8(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1907012> (accessed 09.15.2021).
62. Порядок проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» : Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 № 344. *База даних «Законодавство України»* / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0361-21#Text> (дата звернення: 08.12.2021).

63. Порядок складання акта/довідки за результатами перевірки з питань трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2017 № 629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17#Text> (дата звернення: 08.12.2021).
64. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/ позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок : Наказ ДПС України від 25.02.2021 № 244/ *Державна податкова служба*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/75196.html> (дата звернення: 08.12.2021).
65. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн : Наказ Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118. *База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#n8> (дата звернення: 17.07.2022).
66. OECD, 2012. *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264169463-en> (accessed 09.15.2021).
67. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П., Пришва Н. Ю. та ін. *Податкове право України / за ред Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка*. Київ : Прав. єдність, 2009. 485 с.
68. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин. *Наукові праці Нац. ун-ту «Одеська юридична академія» : зб. наук. пр.*; редкол. С. В. Ківалов, В. М. Дрьомін, Ю. П. Аленін та ін. Одеса : Юрид. л-ра, 2012. Т. 12. С.121-129.
69. Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В., Толкачов Я. С. *Юридична відповідальність за податкові правопорушення / Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex»*. Київ : Юрінком Інтер, 2015. 748 с.
70. Мельниченко Р. Державний примус у сфері трансфертного ціноутворення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 5. С. 162-177.
71. Commission of the European Communities, 2009. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and



Social Committee. EU Joint Transfer Pricing Forum – Summary Report on Penalties, Brussels. Retrieved from [https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Summary\\_Report\\_on\\_Penalties.pdf](https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Summary_Report_on_Penalties.pdf) (accessed 09.15.2021).

72. OECD, 2017. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (accessed 09.15.2022).
73. Udombpol, S., & Myles, G. D. (2019). Tax competition when transfer price is regulated. *Thammasat Review of Economic and Social Policy*, 5(1), 6-67. <https://doi.org/10.14456/tresp.2019.1> (accessed 09.15.2022).
74. Transfer pricing requirements in Lithuania. *TaxLink Lietuva*. Vilnius. Retrieved from <https://taxlink.lt/transfer-pricing-requirements-in-lithuania> (accessed 09.15.2022).
75. Фоміна О. В., Шушакова І. К. Судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. №10. С. 52-66. URL: [http://economyukr.org.ua/?page\\_id=723&lang=uk&aid=499](http://economyukr.org.ua/?page_id=723&lang=uk&aid=499)
76. Дмитренко Є. Судові експертизи контрольованих операцій на їх відповідність принципу «витагнутої руки»: алгоритм проведення. *Аудитор України*. 2018. №7-8 (272-273). С. 52-61.
77. Міщенко Т. М. Теоретико-організаційні засади судово-економічної експертизи контрольованих операцій. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 3 (20). С. 292-299.
78. Гриненко І. М., Гриненко Ю. І. Алгоритм проведення економічних досліджень контрольованих операцій. *Криміналістика і судова експертиза*. 2017. Вип. 62. С. 402-410. URL: [nbuv.gov.ua/UJRN/krise\\_2017\\_62\\_50](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2017_62_50)

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі досліджено теоретичні, організаційні та методичні положення обліку й оподаткування контрольованих операцій та надано практичні рекомендації щодо вдосконалення правил ТЦ, методичних підходів до обліку КО, формування трирівневої звітності з ТЦ та податкового контролю з ТЦ. Виконані завдання, реалізована мета дослідження та отримані результати стали підставою для таких висновків та пропозицій теоретичного і практичного характеру:

1. МГК будують свої структури з урахуванням особливостей податкових систем юрисдикцій та їх впливу на свої податкові платежі, що зумовило виникнення ТЦ, його регулювання урядами держав та координації їх зусиль на міжнародному рівні для забезпечення ефективності правил ТЦ. Глобалізація економіки, зростання мобільності капіталів, розширення ринків і конкуренції податкових юрисдикцій за залучення капіталів ТЦ вимагають вдосконалення теоретичних засад у сфері трансфертного ціноутворення. Результати аналізу праць науковців, міжнародного та національного законодавства з теми дисертації засвідчив, що відсутня єдина теорія, яка б дала відповідь на ключові питання з трансфертного ціноутворення, зокрема в частині запровадження правил ТЦ для боротьби з виведенням прибутків з-під оподаткування, здійснення податкового контролю за їх виконанням та ефективності управління ТЦ на підприємствах.

2. Питання ТЦ впливають на доходи державних бюджетів, що обумовлює їх важливість для урядів держав. МГК для легальної мінімізації своїх податкових платежів завжди використовують недосконалість податкових систем держав і територій. Податкові органи різних країн мають багаторічний досвід об'єднання своїх зусиль для розроблення спільних правил ТЦ, що забезпечують справедливий підхід до оподаткування прибутків МГК, та вдосконалення співпраці з метою підвищення результативності податкового контролю з ТЦ. Нині на міжнародному рівні головними нормативно-правовими актами у сфері ТЦ є документи ОЕСР, які визначають основні напрямки його подальшого розвитку. Важливою формою міжнародної співпраці податкових органів став автоматичний обмін податковою інформацією за Стандартом СbCR. Задля підвищення його ефективності розроблено

практичні рекомендації з використання інформації, отриманої в рамках такого обміну. Констатовано, що чинне податкове право ЄС з прямого оподаткування та адміністративної співпраці в частині ТЦ значною мірою відповідає нормативній базі ОЕСР. У процесі набуття членства в ЄС Україна в найближчі роки має гармонізувати своє податкове право для вступу в ЄС. За результатами аналізу податкового законодавства ЄС визначено директиви ЄС, що регламентують ТЦ та адміністративну співпрацю країн-членів ЄС щодо нього, які Україні необхідно запровадити з метою адаптації вітчизняного законодавства до податкового права ЄС.

3. В Україні правила ТЦ систематично переглядають з метою наближення до вимог Настанов ОЕСР. Проаналізовано останні важливі зміни у регулюванні національних правил ТЦ щодо доктрини ділової мети та положення, які регламентують ТЦ для сировинних товарів та їх відповідності нормативним актам ОЕС. Запропоновано методичні підходи до формування Переліку джерел інформації для отримання котирувальних цін. Вітчизняні правила ТЦ потребують їх подальшого вдосконалення для досягнення дієвості. З цією метою запропоновано поширити правила ТЦ на операції з пов'язаними особами, які є податковими резидентами України, переглянути вартісні критерії КО в частині застосування принципу «витагнутої руки» до всіх господарських операцій (за умови, коли обсяг річного доходу підприємства перевищує 40 млн грн), які відповідають критеріям контрольованих, з наданням їм права подавати спрощену звітність з ТЦ (за обсягу річного доходу до 150 млн грн і КО до 15 млн грн); імплементувати у вітчизняне податкове законодавство концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю. Відповідно до Звіту ОЕСР про створення вартості запропоновано використовувати поняття «внутрішньогрупові послуги» при регулюванні ТЦ. Запропоновані зміни нададуть змогу розширити податкову базу без підвищення ставок податків – забезпечити дотримання принципу справедливості та рівності оподаткування контрольованих операцій, наблизити національні правила з ТЦ до нормативної бази ОЕСР та ЄС. Спрощення вимог для підприємств щодо підготовки документації та звітності з ТЦ для нематеріальних транзакцій дасть змогу сфокусувати їх зусилля на підготовці якісної звітності з ТЦ для матеріальних КО, зменшити витрати ресурсів підприємств на адміністрування ТЦ, що сприятиме підвищенню добровільного комплайнсу з ТЦ.

4. Облік контрольованих операцій визначає результативність управління ТЦ на підприємстві, що передбачає залучення всіх його служб та забезпечує ефективність прийняття рішень з ТЦ і, насамперед, зменшення податкових ризиків підприємства. За відсутності системного наукового бачення проблем управління ТЦ на підприємстві: вдосконалено методичні підходи до облікового відображення контрольованих операцій підприємств торгівлі на основі впровадження додаткових рахунків для обліку контрольованих операцій та аналітичних розрізів до них, створення додаткових класифікаторів-словників для об'єктів обліку; визначено вимоги щодо обов'язкових елементів облікової політики підприємства в частині ТЦ. З метою підвищення рівня добровільного дотримання правил ТЦ та прозорості вітчизняної системи оподаткування запропоновано методичні підходи до ідентифікації КО на підприємстві торгівлі на основі дослідження статусу контрагента-нерезидента. Надані пропозиції з вдосконалення методичного забезпечення обліку контрольованих операцій підприємств торгівлі дали змогу побудувати двовимірну матрицю управління обліковим забезпеченням ТЦ на підприємстві та МГК. Зазначене дозволить спростити контроль за дотриманням правил ТЦ, надасть можливість своєчасно виявляти та управляти податковими ризиками підприємства.

5. Підтвердження дотримання принципу «вितягнутої руки» при проведенні КО для підприємства залежить від якості документації з ТЦ та вибору правильного підходу до проведення аналізу з ТЦ. Для вдосконалення підходів до підготовки документації з ТЦ запропоновано алгоритми складання документації з ТЦ, пошуку зіставних осіб та розподілу показників фінансової звітності. Реалізація зазначеного алгоритму передбачає застосування розробленого методу оцінки функцій, ризиків і задіяних активів підприємств, що здійснюють КО, та проведення самостійного коригування рентабельності КО. Це сприятиме підвищенню якості документації з трансфертного ціноутворення, зниженню податкових ризиків підприємства та зменшенню кількості податкових спорів з ТЦ.

6. Звітність з ТЦ є предметом перевірки податкових органів. За її несвоєчасне подання чи допущення помилок під час складання податкове законодавство передбачає значні штрафні санкції. У вітчизняній науці лише формується цілісне розуміння методики формування трирівневої звітності з ТЦ. Задля забезпечення

якості та своєчасності подання звітності з ТЦ підприємствами торгівлі розроблено модель її підготовки, що складається з шести етапів, а саме ідентифікації КО, складання документації з ТЦ, відображення коригування з ТЦ у звітності з ПнП, формування Звіту про КО та підготовки Повідомлення про участь у МГК, мастер-файлу і Звіту в розрізі країн. Під час підготовки трирівневої звітності з ТЦ запропоновано формувати типовий звіт «Операції з нерезидентами» (на етапі ідентифікації КО), «Звіт про діяльність Міжнародної Групи Компаній за фінансовий рік для цілей трансфертного ціноутворення» (на етапах підготовки Повідомлення про участь у МГК і Звіту в розрізі країн) та використовувати систему довідників інформаційної системи підприємства. Впровадження запропонованої моделі підготовки трирівневої звітності з ТЦ забезпечить повноту декларування контрольованих операцій, автоматизацію формування звітності з трансфертного ціноутворення, її достовірність та якість.

7. Державний податковий контроль з ТЦ забезпечує захист публічних фінансових інтересів держави та дотримання принципу справедливості податкової системи. Підвищення конкурентоспроможності податкової системи України вимагає запровадження таких форм податкового контролю, які формуватимуть практику добровільного дотримання податкового законодавства, зокрема з ТЦ (добровільного комплайнсу з ТЦ). Водночас внутрішній податковий контроль на рівні підприємства та МГК дає змогу мінімізувати ризики з ТЦ та управляти ними. Натомість складність правил ТЦ створює для підприємства ризики їх порушення, наслідками яких можуть бути донарахування податків та значні штрафні санкції, що часто стають предметом тривалих податкових спорів (у т. ч. міжнародних, на супровід яких підприємства витрачають значні фінансові та людські ресурси) та причиною репутаційних втрат для бізнесу.

Основою для розв'язання зазначених проблем є застосування ризик-орієнтованого підходу до податкового контролю з ТЦ, для реалізації якого розроблено методику виявлення ризиків з ТЦ, зокрема: алгоритм порівняння показників рентабельності платників податків з середніми показниками по галузі, алгоритм розрахунку скоригованої оцінки ризиків з ТЦ та побудови матриці ризиків з ТЦ на основі підходів, визначених посібником Єврокомісії «Управління ризиками

комплайнсу». На вдосконалення податкового контролю спрямована запропонована система заходів у частині таких його форм: контроль за своєчасністю та повнотою подання звітів про КО, повідомлень про участь у МГК; проведення опитування з ТЦ; контроль за своєчасністю і повнотою подання звітності про КО; надсилання запиту й аналізу документації з ТЦ. Такі заходи враховують специфіку підприємств, фінансовий рік яких не відповідає календарному, та передбачають, зокрема: попереднє інформування платників про обов'язок подання звітності з ТЦ, надсилання нагадування про необхідність подання звітності з ТЦ (у випадку порушення термінів подання) чи запиту про уточнення даних звітності у разі виявлення неточностей, розробку стандартизованого переліку питань для опитування з ТЦ, їх публікацію, надсилання переліку питань для проведення опитування, інформування податковим органом підприємств про їх ризики з ТЦ.

Запропоновані розробки дадуть можливість уніфікувати і вдосконалити методи виявлення та оцінки ризиків з ТЦ, підвищити ефективність заходів податкового контролю з ТЦ та сприятимуть зростанню рівня добровільного комплаєнсу з ТЦ.

8. Податкові перевірки з ТЦ є завершальним і найважливішим етапом, за результатами якого податкові органи донараховують податки та застосовують штрафи. Податкові органи повинні дотримуватись чітких регламентів проведення перевірок, документувати виявлені порушення та збирати відповідні докази, оскільки результати перевірок можуть оскаржуватися платниками податків. Підприємства потребують продуманих процедур щодо підготовки та супроводу перевірок з ТЦ, а також план дій стосовно прийняття чи оскарження результатів перевірок. Запропонована модель підготовки підприємства до податкових перевірок з питань ТЦ складається з взаємопов'язаних етапів, які повинні відповідати побудованій стратегії супроводу цієї перевірки. Зазначене дасть змогу зменшити податкові ризики підприємства та підвищити ефективність податкового контролю з ТЦ.

Проведене дослідження не вичерпує усіх аспектів проблеми підвищення дієвості системи обліку контрольованих операцій як важливого компоненту управління трансферним ціноутворенням підприємства торгівлі та МГК. Перспективами подальших досліджень є вдосконалення методичних підходів до проведення аналізу з ТЦ на основі правил, передбачених Двокомпонентним рішенням G20 та ОЕСР (Two-Pillar Solution).

# ДОДАТКИ

**Нормативно-правові акти, які потребують імплементації  
в рамках інтеграції України в ЄС: податкова сфера**

<b>Сфери застосування</b>		
<i>Непряме оподаткування</i>	<i>Пряме оподаткування</i>	<i>Адміністративна співпраця</i>
Директива Ради ЄС 2009/132/ЄС від 19 жовтня 2009 «Про визначення сфери застосування пунктів (b) та (c) статті 143 Директиви 2006/112/ЄС щодо звільнення від податку на додану вартість при остаточному імпорті окремих товарів» (кодифікована версія)	Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку	Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю щодо боротьби з шахрайством у сфері податку на додану вартість
Директива Ради (ЄС) 2020/285 від 18 лютого 2020 р. про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС стосовно спеціального порядку для малих підприємств та Регламенту (ЄС) №904/2010 стосовно адміністративної співпраці та обміну інформацією з метою моніторингу коректного застосування спеціальної схеми для малих підприємств	Директива Ради (ЄС) 2017/952 від 29 травня 2017 року, що вносить зміни до Директиви 2016/1164 щодо гібридних невідповідностей з третіми країнами	Регламент Ради (ЄС) 2020/283 від 18 лютого 2020 року про внесення змін до Регламенту (ЄС) № 904/2010 щодо заходів стосовно посилення адміністративної співпраці з метою боротьби з шахрайством з ПДВ
Директива Ради (ЄС) 2020/284 від 18 лютого 2020 року про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС щодо запровадження певних вимог до постачальників платіжних послуг	Директива Ради 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними	Регламент Ради (ЄС) № 389/2012 від 2 травня 2012 року про адміністративну співпрацю у сфері акцизних зборів та про скасування Регламенту (ЄС) № 2073/2004
Директива Ради (ЄС) 2017/2455 від 5 грудня 2017 року про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС та Директиви 2009/132/ЄС стосовно певних зобов'язань щодо податку на додану вартість для постачання послуг і дистанційного продажу товарів	Директива Ради 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів	Регламент Ради (ЄС) 2020/261 від 19 грудня 2019 року, що вносить зміни до Регламенту 389/2012 про адміністративну співпрацю у сфері акцизних зборів стосовно змісту електронних реєстрів



## Продовження додатку А

<b>Сфери застосування</b>		
<i>Непряме оподаткування</i>	<i>Пряме оподаткування</i>	<i>Адміністративна співпраця</i>
Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄС від 17.11.1986 про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства	Регламент Ради (ЄЕС) № 2137/85 від 25 липня 1985 про Європейське об'єднання з економічною метою (EEIG)	Регламент Ради (ЄС) 2021/774 від 10 травня 2021 року, що вносить зміни у Регламент (ЄС) № 389/2012 про адміністративну співпрацю у сфері акцизного збору стосовно змісту електронних реєстрів
Директива Ради 2008/9/ЄС від 12 лютого 2008 р. про встановлення детальних правил щодо відшкодування податку на додану вартість, передбаченого Директивою 2006/112/ЄС, платникам податків, які не засновані у державі-члені, відшкодування, але засновані в іншій державі-члені	Директива Ради 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, підрозділів, часткових підрозділів, трансфертів активів та обмінів акцій щодо компаній різних держав-членів та для передання до зареєстрованого офісу Статуту Європейської компанії (SE) або Європейського кооперативного товариства (SCE) між країнами-членами (кодифікована версія)	Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі
Угода між Європейським Союзом та Королівством Норвегії щодо адміністративної співпраці, боротьби з шахрайством та стягнення заборгованості в сфері податку на додану вартість	Висновки Ради щодо реформи Кодексу етики для оподаткування бізнесу (цей Кодекс заміщує з 01.01.2024 Кодекс етики щодо оподаткування бізнесу, ухвалений Резолюцією Ради та представництвами урядів держав-членів, затверджений на зустрічі Ради 1 грудня 1997)	Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у галузі оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС та зміни до неї (директиви DAC1-DAC7)
Угода про співпрацю між Європейським співтовариством та їх державами-членами як одна сторона та Швейцарською Конфедерацією як інша сторона для боротьби з шахрайством та іншою нелегальною діяльністю, що шкодить їх фінансовим інтересам – Заклучний акт – Декларації	Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб (90/463/ЄЕС)	Директива Ради 2010/24/ЄС від 16 березня 2010 року про взаємну допомогу для примусового стягнення податків, зборів та інших заходів

## Продовження додатку А

<b>Сфери застосування</b>		
<i>Непряме оподаткування</i>	<i>Пряме оподаткування</i>	<i>Адміністративна співпраця</i>
Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС (діє до 13.02.2023 та перехідний період до 13.02.2024).	Переглянутий Кодекс поведінки для ефективного запровадження Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств (2009/С 322/01)	Директива Ради 2008/7/ЄС від 12 лютого 2008 року щодо непрямих податків з приросту капіталу
Директива Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року, що встановлює загальні умови оподаткування акцизним збором (з 13.02.2023 скасовує Директиву Ради 2008/118/ЄС та встановлює перехідний період до 13 лютого 2024)		Директива 1999/62/ЄС Європейського парламенту і Ради від 17 червня 1999 року про стягнення платні з вантажних транспортних засобів за використання певних інфраструктур зі змінами
Директива Ради № 92/83/ЄС від 19.10.1992 року про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої		
Директива Ради (ЄС) 2020/1151 від 29 липня 2020, що вносить зміни до Директиви 92/83/ЄС про гармонізацію структури акцизного збору на спирт та алкогольні напої		
Директива Ради 92/84/ЄС від 19 жовтня 1992 щодо наближення ставок акцизного збору на спирт та алкогольні напої		
Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (щодо графіку підвищення ставок на тютюнові вироби, а також визначення тютюнових виробів)		

## Закінчення додатку А

<b>Сфери застосування</b>		
<i>Непряме оподаткування</i>	<i>Пряме оподаткування</i>	<i>Адміністративна співпраця</i>
Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії		
Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 року щодо податкового маркування газойлю та гасу		
Рішення (ЄС) 2020/263 Європейського Парламенту та Ради від 15 січня 2020 року про комп'ютеризацію переміщення та контролю за акцизними товарами		

Джерело: [78].

### Перелік заходів Плану BEPS від ОЕСР

Крок	Зміст
1	Податкові виклики цифрової економіки
2	Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем
3	Розроблення ефективних правил контрольованих іноземних компаній (КІК)
4	Обмеження розмивання податкової бази через включення процентних відрахувань та інших фінансових платежів між пов'язаними особами до складу витрат
5	Протидія шкідливим податковим практикам більш ефективно, враховуючи принципи прозорості та сутності
6	Запобігання зловживанням при застосуванні податкових конвенцій (угод про уникнення подвійного оподаткування) у невідповідних обставинах
7	Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва
8–10	Узгодження результатів трансфертного ціноутворення із створенням вартості: у частині нематеріальних активи, ризику і капітал, інші операції високого ризику
11	Вимірювання та моніторинг виконання плану BEPS
12	Правила розкриття інформації про схеми агресивного податкового планування
13	Документація з трансфертного ціноутворення та звітування у розрізі країн (від англ. Country-by-Country Reporting, CbCR)
14	Підвищення ефективності механізмів урегулювання податкових спорів
15	Розроблення багатостороннього документа для внесення змін у двосторонні податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування

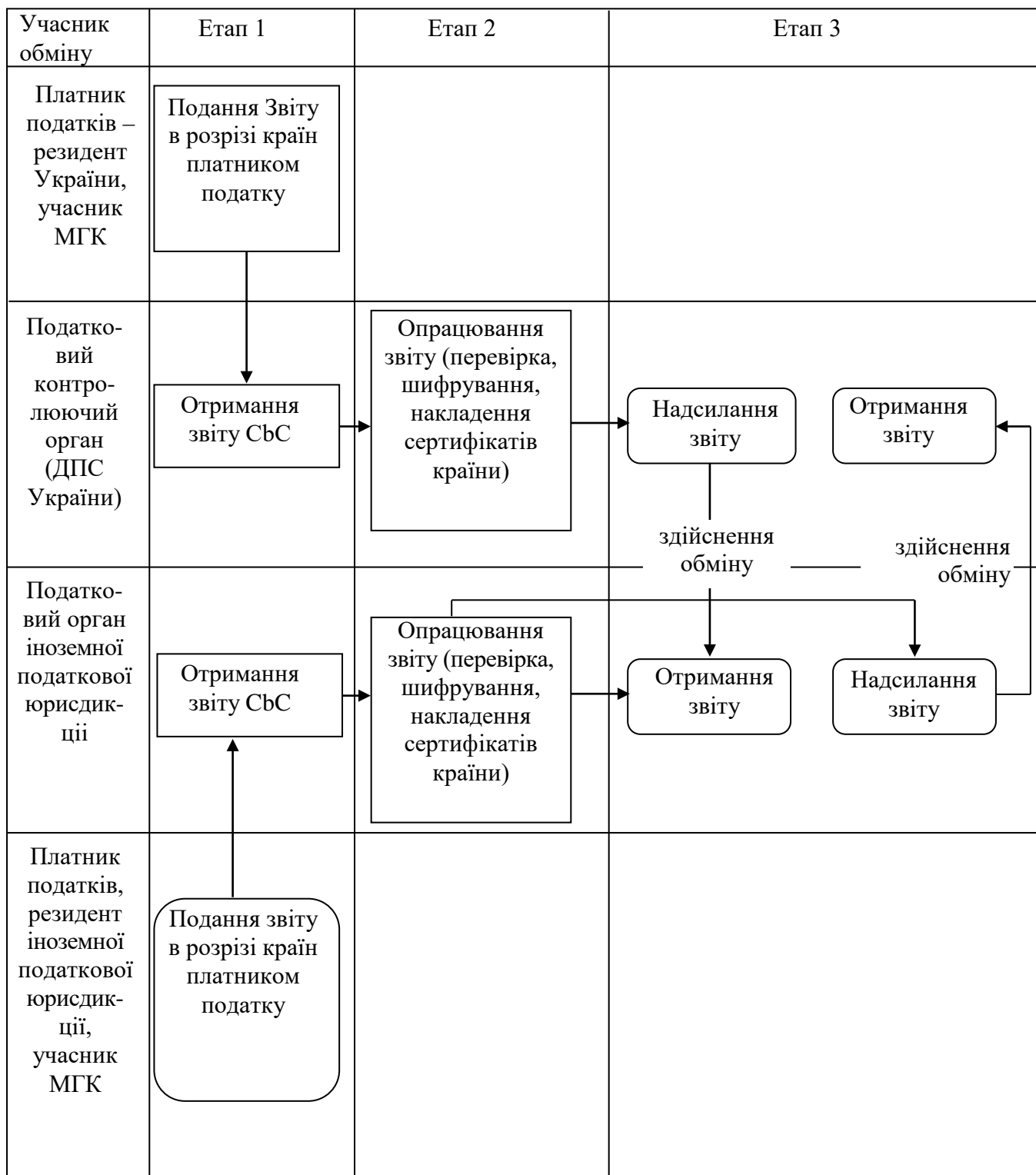
Джерело: BEPS Actions by OECD [80].

**Міжнародні нормативно-правові акти, що регулюють обмін  
за Стандартом СbСR**

<b>Міжнародний правовий акт</b>	<b>Завдання документа</b>
Багатостороння Угода про автоматичний обмін міждержавними звітами Multilateral Competent Authority Agreement (МСАА СbС)	Забезпечує міжнародну правову базу для автоматичного обміну інформацією за стандартом. Є правовою основою для запровадження СbС на національному рівні
Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report Фінальний Звіт ОЕСР 2015 р. щодо Дії 13 Плану BEPS стосовно документації з ТЦ та Звітності в розрізі країн (далі_Фінальний Звіт ОЕСР щодо Дії 13 Плану BEPS)	<b>Визначає</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• підхід до підготовки трирівневої документації з ТЦ;</li> <li>• форму Звіту в розрізі країн;</li> <li>• правила запровадження трирівневої документації з ТЦ юрисдикціями</li> </ul>
Настанови щодо належного використання інформації СbС	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Цілі, для яких може використовуватися інформація СbС</li> <li>• рекомендації щодо розроблення внутрішніх процедур податкової адміністрації для належного використання СbС інформації</li> <li>• відповідальність за неналежне використання СbС інформації</li> <li>• підходи до обмеження доступу до СbС інформації</li> </ul>
Country-by-Country Reporting Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administration	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Структуру СbС XML-схему повідомлень,</li> <li>• практичні рекомендації для застосування схеми XML</li> </ul>
Настанови щодо ефективної оцінки ризиків Country-by-Country Reporting (CbCR) Risk Assessment Tool Інструмент для оцінки ризиків у звітах СbС	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Методологію оцінки ризиків та виявлення ідентифікаторів ризиків у даних СbС податковими органами та платниками податків</li> </ul>

*Джерело: [90; 99–102].*

### Процес автоматичного обміну інформацією за Стандартом СьСР



Джерело: розроблено автором на основі [90; 99].

### Аналіз показників, що містяться у трирівневій звітності з ТЦ

	Звітність з ТЦ		
	Звіт у розрізі країн МГК (Country-by-Country Report)	Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл)	Документація з ТЦ (local file)
Дані звітності з ТЦ	<ul style="list-style-type: none"> <li>Сукупна інформація про виручку (в тому числі, окремо вказавши виручку з операцій з учасниками цієї МГК);</li> <li>сума прибутку (збитку) до оподаткування;</li> <li>сума обчисленого податку;</li> <li>сума сплаченого податку;</li> <li>розмір капіталу на дату закінчення звітного періоду;</li> <li>сума накопиченого прибутку на дату закінчення звітного періоду;</li> <li>чисельність працівників за звітний період;</li> <li>величина матеріальних активів на дату закінчення звітного періоду;</li> <li>ідентифікаційні відомості про кожного учасника МГК, в тому числі із зазначенням держави (території), відповідно до права якого такий учасник заснований, держави (території) податкового резидентства і основних видів діяльності кожного учасника МГК</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Інформація про структуру участі в капіталі та про здійснення контролю МГК ;</li> <li>інформація про ринки товарів (робіт, послуг), на яких учасники МГК здійснюють свою основну діяльність (у вигляді схем);</li> <li>інформація про діяльність МГК (факторів, що впливають на фінансовий результат, короткий опис значних угод, короткий функціональний аналіз, інформація про реструктуризацію);</li> <li>інформація про нематеріальні активи;</li> <li>інформація про фінансову діяльність МГК</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Інформація про місцевого учасника МГК;</li> <li>система управління, детальний опис господарської діяльності та стратегії, проведені реструктуризації, основні конкуренти;</li> <li>детальна інформація про КО;</li> <li>фінансова інформація</li> </ul>

Джерело: розроблено автором на основі [90]

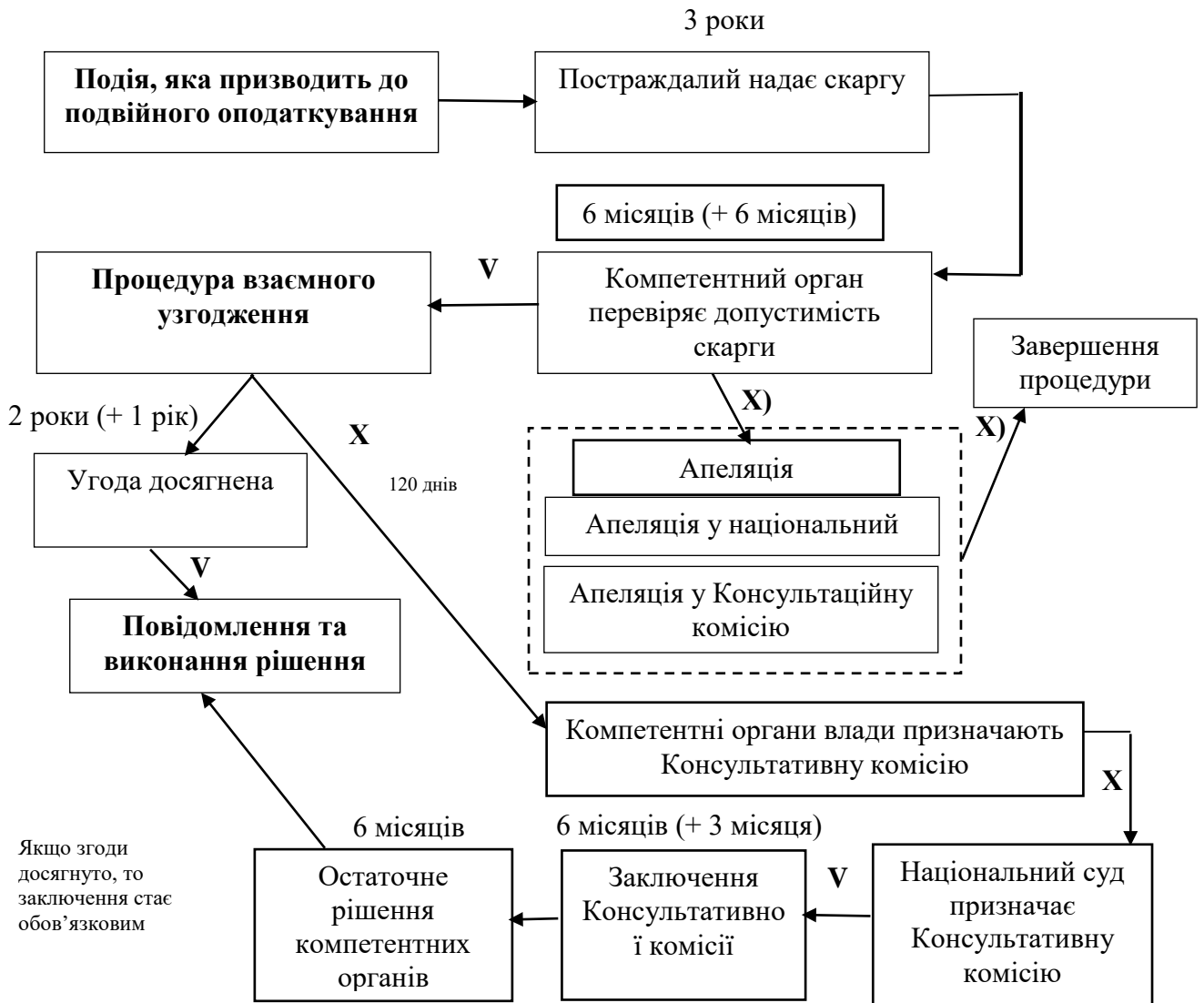


Рис. Ж.1. Модель вирішення податкових спорів з ТЦ в ЄС

Джерело: розроблено автором на основі [146].



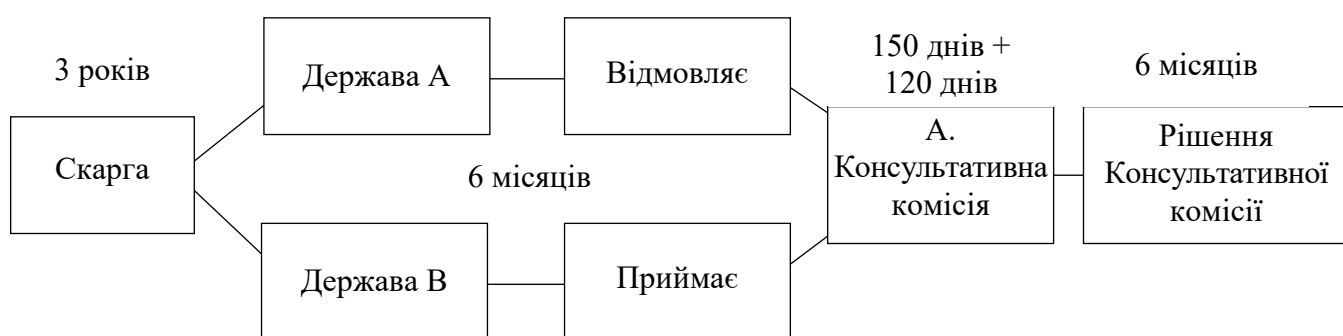


Рис. Ж.2. Способи вирішення податкових спорів у країнах ЄС

Джерело: розроблено автором на основі [146].

**Правило оподаткування за Pilar 1 Програми розширеного співробітництва  
з питань протидії BEPS ОЕСР/ Великої двадцятки**

Правило	Зміст правила
На кого поширюється правило	МГК: <ul style="list-style-type: none"> <li>• понад 20 млрд євро консолідована річна виручка (понад 10 млрд євро консолідованої річної виручки через 7 років після імплементації)</li> <li>• прибутковістю понад 10% («прибуток до оподаткування» / «виручка»)</li> </ul>
Галузь, на які не поширюється	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Фінансові послуги</li> <li>• видубовна галузь</li> </ul>
Принцип	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Перерозподіл 25% остаточного прибутку МГК, (визначається як прибуток, що перевищує 10% виручки) до юрисдикції, де відбувається кінцеве споживання товарів чи послуг.</li> <li>• для перерозподілу застосовуватимуться ключі розподілу на основі доходу</li> </ul>
Яким чином здійснюватиметься перерозподіл	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Будуть розроблені детальні правила застосування ключів розподілу для конкретних категорій транзакцій</li> </ul>
Коли прибуток перерозподіляється до юрисдикції	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1млн євро доходу згенеровано МГК у цій юрисдикції</li> <li>• 250 тис. євро згенеровано МГК у цій юрисдикції для юрисдикцій, де ВВП становить менше 40 млрд євро</li> </ul>
Платник податку	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Іноземна компанія-нерезидент, що є профіт-центром МГК (яка акумулює залишковий прибуток МГК)</li> </ul>
Об'єкт оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сума прибутку МГК, пропорційна частці виручки юрисдикції у загальносвітовій виручці МГК</li> </ul>

*Джерело:* [151; 152; 160; 161].

**Перегляд критеріїв для застосування принципу «витагнутої руки»,  
підготовки ТЦ документації та Звіту про КО**

Категорія платника ПнП	Сума річного доходу	Обсяг ГО	Застосування правил ТЦ	Документація з ТЦ	Додаток КО до декларації з ПнП	Звіт про КО
Резидент України	≤ 40 млн грн	≤ 40 млн грн	n/a*	n/a	n/a	n/a
Резидент України (крім фінансових та кредитних установ, страхових компаній)	40 млн грн ≤ ≤150 млн грн	≤ 15 млн грн	Так	n/a	так	n/a
		≥15 млн грн	Так	Так	так	n/a
Резидент України (фінансові кредитні установи, страхові компанії)	Будь-яка	Будь-яка	Так	Так	так	так
Резидент України	≤150 млн грн	Будь-яка	Так	Так	n/a	так
Нерезидент, який здійснює діяльність через ПП в Україні	Будь-яка	Будь-яка	Операції, які можуть вплинути на визначення оподаткованого прибутку нерезидента	n/a	n/a	n/a

n/a - не застосовується.

*Джерело:* розроблено автором.

**Визначення поняття «пов'язана особа» в міжнародних  
та вітчизняних нормативно-правових актах**

Джерело	Пов'язана особа
МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»	– Фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (у цьому стандарті – «суб'єкт господарювання, що звітує»)
Міжнародний стандарт аудиту 550 «Пов'язані сторони»	<p>Сторона, яку визначено у застосованій концептуальній основі фінансового звітування; або</p> <p>У випадку, коли застосована концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаної сторони або не встановлює їх взагалі, тоді пов'язаною стороною, є:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- фізична особа або інший суб'єкт господарювання, що здійснює контроль чи суттєво впливає безпосередньо;</li> <li>- інший суб'єкт господарювання, над яким суб'єкт господарювання, що звітує, здійснює контроль чи суттєво впливає безпосередньо або опосередковано через одного або кількох посередників;</li> <li>- інший суб'єкт господарювання, який перебуває під спільним контролем разом із суб'єктом господарювання</li> </ul>
НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;</li> <li>– підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи</li> </ul>

Джерело: [212; 213; 214].

## Класифікація критеріїв впливу за типами пов'язаних осіб

Тип пов'язаних осіб	Критерій впливу	Умова пов'язаності
Юридична особа з юридичною особою	Вплив на юридичну особу через володіння корпоративними правами	<p>Одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків (крім міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунитетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків, у яких є такі міжнародні фінансові організації)</p> <p>Одна і та сама юридична або фізична особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 25 і більше відсотків</p>
	Вплив на юридичну особу шляхом контролю її органів управління	Одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноособових виконавчих органів кожної такої юридичної особи
		Одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради кожної такої юридичної особи
		<p>Принаймні 50 відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради кожної такої юридичної особи становлять одні і ті самі фізичні особи</p> <p>Одноособові виконавчі органи таких юридичних осіб призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)</p>
Вплив через фінансову залежність		<p>Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• однієї юридичної особи;</li> <li>• від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунитетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації);</li> <li>• стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність – більше ніж у 10 разів);</li> <li>• не поширюються на суму кредитів (позик), залучених під державні гарантії</li> </ul> <p>сума визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)</p>
Фізична особа та юридична особа	Вплив на юридичну особу через володіння корпоративними правами	Фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків
	Вплив на юридичну особу шляхом контролю її органів управління	<p>Фізична особа має право призначати (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або призначати (обирати) не менш як 50 відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;</p> <p>Фізична особа здійснює повноваження одноособового виконавчого органу в такій юридичній особі</p>

Тип пов'язаних осіб	Критерій впливу	Умова пов'язаності
	Вплив через бенефіціарного власника	Фізична особа є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи
	Вплив через фінансову залежність;	а) сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від фізичної особи, наданих юридичній особі, б) будь-яких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших фізичних осіб, наданих юридичній особі, які надаються під гарантії цієї фізичної особи перев ищують суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів); <u>сума визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)</u>
Фізична особа з фізичною особою	Вплив через родинні (сімейні) зв'язки та стосунки	Чоловік (дружина) батьки (у тому числі усиновлювачі) діти (повнолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені) повнорідні та неповнорідні брати і сестри опікун, піклувальник <u>дитина, над якою встановлено опіку чи піклування</u>
Учасники утворення без статусу юридичної особи (договору про спільну діяльність)	Вплив через спільне майно	У разі здійснення господарських операцій утвореннями без статусу юридичної особи з пов'язаною особою будь-якого з учасників договору про спільну діяльність, розмір вкладів яких у спільне майно становить 25 і більше відсотків, пов'язаними визнаються: <ul style="list-style-type: none"> <li>а) утворення без статусу юридичної особи (договору про спільну діяльність);</li> <li>б) пов'язана особа будь-якого з учасників такого договору</li> </ul>

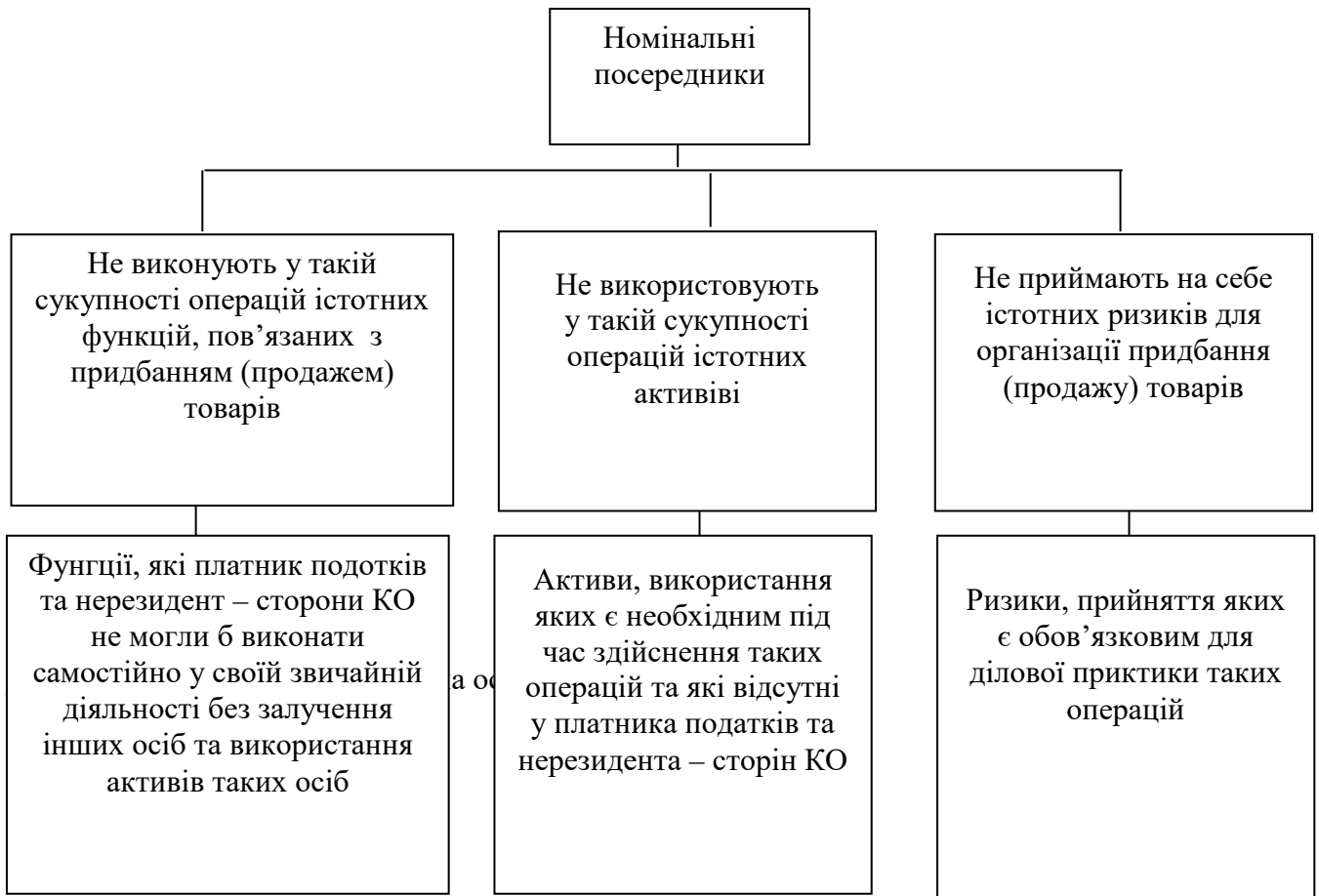
Джерело: розроблено автором на основі [183].

<b>Кінцевий бенефіціарний власник</b>		
Будь-яка фізична особа, яка суттєво впливає (контроль) на діяльність клієнта та/або фізичну особу, від імені якої проводиться фінансова операція		
для юридичних осіб	для трастів, створених відповідно до законодавства країни їх утворення	для інших подібних правових утворень
Будь-яка фізична особа, яка суттєво впливає на діяльність юридичної особи (в тому числі через ланцюг контролю/ володіння)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Засновник, довірчий власник, захисник (за наявності);</li> <li>• вигодоодержувач (вигодонабувач) або група вигодоодержувачів (вигодонабувачів);</li> <li>• будь-яка інша фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на діяльність трасту (в тому числі через ланцюг контролю/володіння)</li> </ul>	Особа, яка має статус, еквівалентний або аналогічний особам, зазначеним для трастів
<p>Ознакою здійснення прямого вирішального впливу на діяльність є:</p> <p>а) безпосереднє володіння фізичною особою часткою у розмірі не менше 25 % статутного / складеного капіталу або прав голосу юридичної особи;</p> <p>б) шляхом реалізації права:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- контролю, володіння, користування або розпорядження всіма активами чи їх часткою;</li> <li>- отримання доходів від діяльності;</li> <li>- вирішального впливу на формування складу, результати голосування органів управління;</li> <li>- вчинення правочинів, які дають можливість визначати основні умови господарської діяльності;</li> <li>- приймати обов'язкові до виконання рішення, що мають вирішальний вплив на діяльність</li> </ul>		
Не може бути особа, яка має формальне право на $\leq 25\%$ статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є комерційним агентом, номінальним власником або номінальним утримувачем, або лише посередником щодо такого права		

*Рис. Л.1. Кінцевий бенефіціарний власник*

*Джерело:* розроблено автором на основі [216].

### Номінальні посередники



*Джерело:* узагальнено автором на основі [183].



Розумна економічна причина (ділова мета)	→	це причина, яка може існувати лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності
Економічний ефект	→	передбачає приріст або збереження активів платника податків та/або їх вартості; створення умов для такого приросту або збереження в майбутньому
Господарські операції, які не мають розумної економічної причини (ділової мети)	→	операції з нерезидентом, якщо: а) головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків; б) у зіставних умовах особа не була б готова придбати/ продати такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи у непов'язаних осіб
Застосування доктрини	→	до всіх КО – з 2021 р. до операцій, проведених з «ризиковими» нерезидентами (юрисдикція та ОПФ) – з 2022 р.
Спосіб застосування доктрини	→	тестування КО на предмет наявності ділової мети
Опис ділової мети	→	у документації з ТЦ відображається економічна доцільність операцій з придбання /продажу предметів господарських операцій
Обов'язок доведення відсутності	→	покладено на контролюючий орган

Рис. Н.1. Аналіз застосування доктрини ділової мети для цілей ТЦ

Джерело: розроблено автором на основі [170; 191].

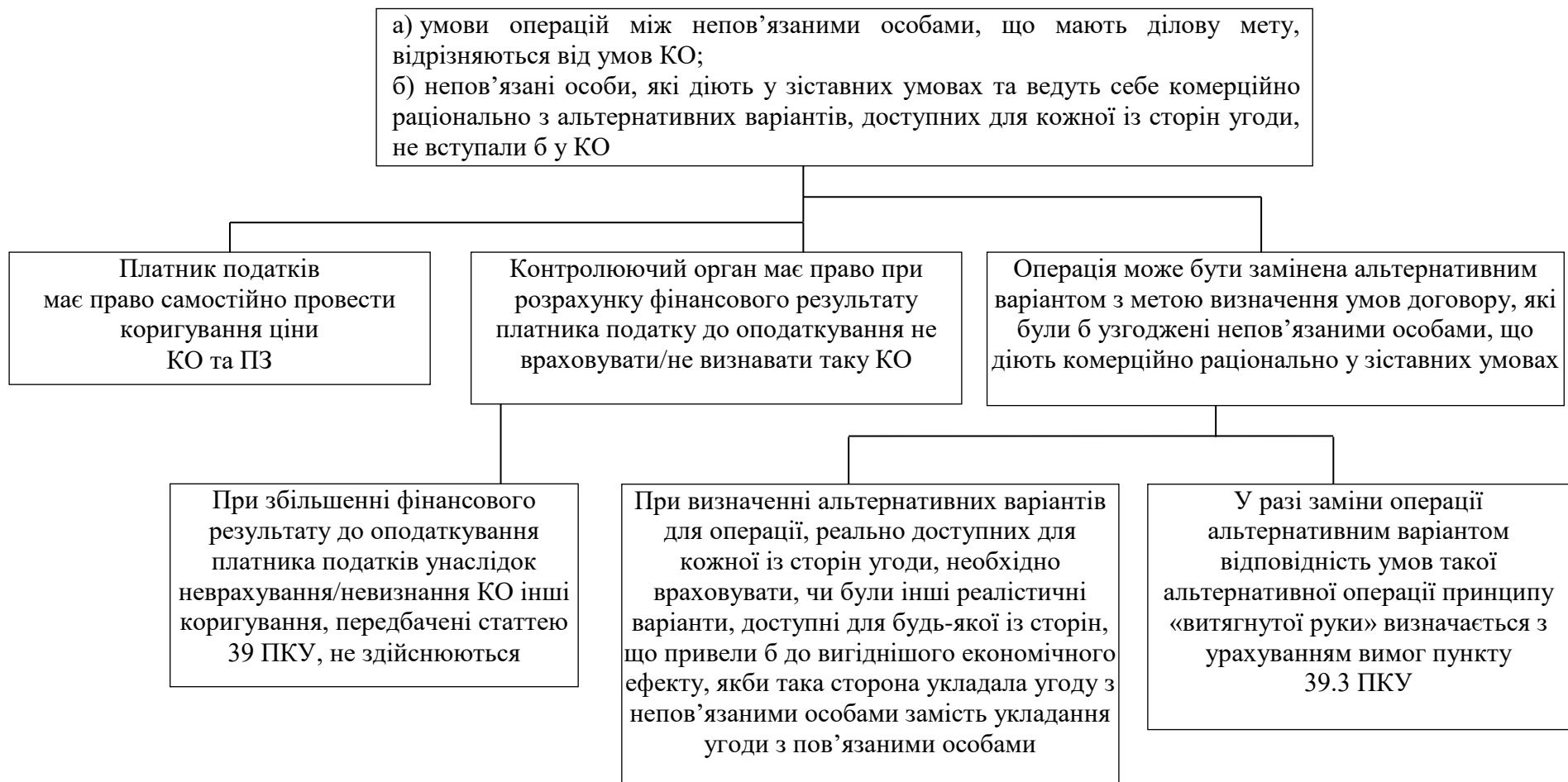


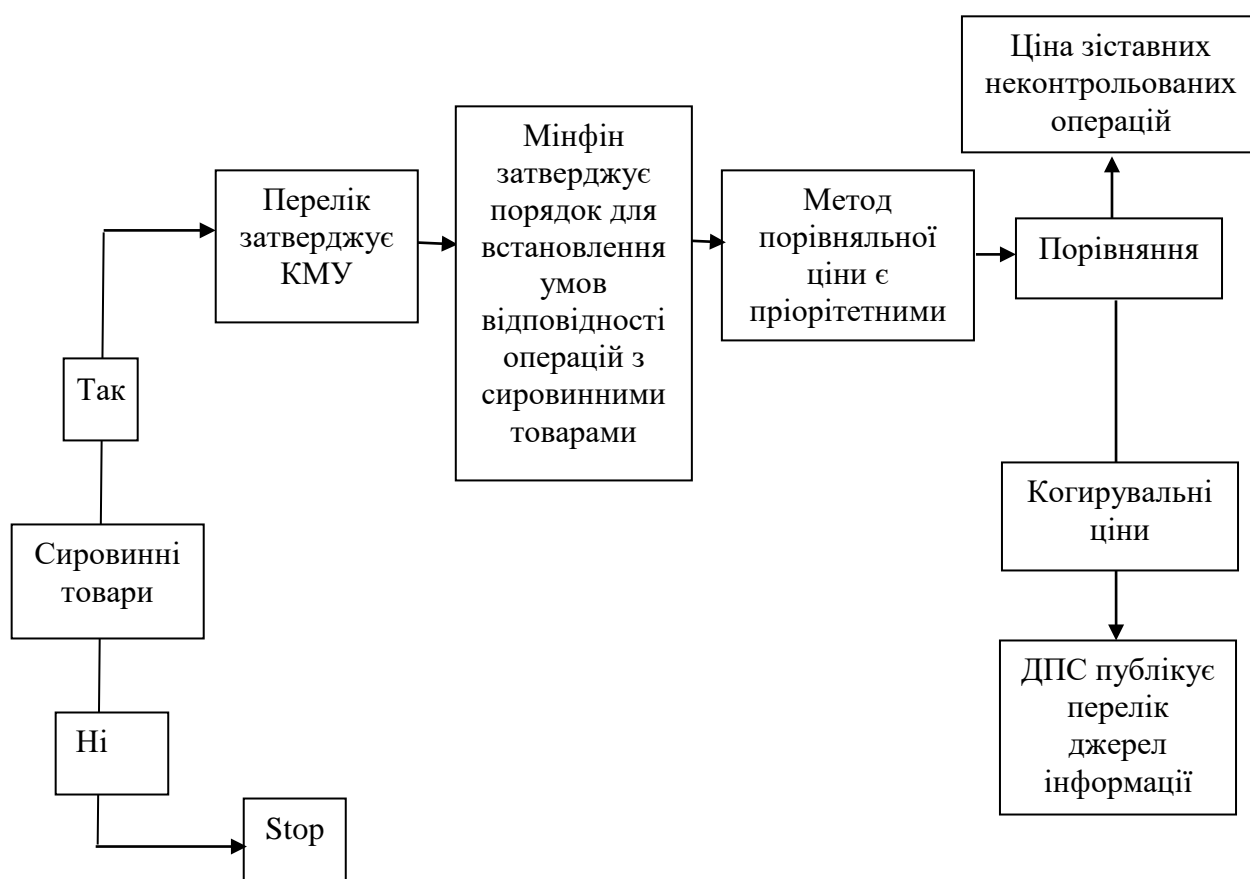
Рис. Н.2. Правила коригування КО із врахуванням доктрини ділової мети

Джерело: розроблено автором на основі [170; 191].

**Порівняння поняття сировинних товарів та котирувальних цін у українському податковому законодавстві та Настановах ОЕСР**

№	Термін	ПКУ	Настанови ОЕСР з ТЦ (2017)
1	Сировинні товари	Товари, для яких непов'язані особи як орієнтир (еталон) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни	Під посиланням на «товари» слід розуміти фізичні продукти, на які котирувана ціна використовується як посилання незалежних сторін у галузі для встановлення цін у неконтрольованих операціях
2	Котирувальні ціни	Ціни на сировинний товар у відповідний період (пп. 14.1.94-1 ПКУ)	Ціну товару на відповідний період часу (п. 2.18 Настанов ОЕСР)
2.1	Що встановлені (отримані)	На міжнародному ринку товарів	На міжнародній чи вітчизняній ринковій товарній біржі
2.2	Результати біржових торгів/ ціни отримані	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ З визнаних агентств із прозорою звітністю щодо цін;</li> <li>✓ статистичних агентств;</li> <li>✓ від урядових агентств із ціноутворення;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Визнаних агентств із прозорою звітністю щодо цін;</li> <li>✓ статистичних агентств;</li> <li>✓ від урядових агентств із ціноутворення</li> </ul>
2.3	Як використовуються	Індекси використовуються як орієнтир (еталон)	Використовуються як орієнтир
2.4.	Ким використовуються	Непов'язаними особами для визначення цін в операціях між ними	Незалежними сторонами галузі для встановлення цін у неконтрольованих операціях
2.5	Як визначаються	Як ціна (середня ціна) та/або діапазон цін на певну дату або період часу	Як середня ціна на дату чи період часу

Джерело: [85; 183].



*Рис. П.1. Особливості правил ТЦ для сировинних товарів*

*Джерело: [85; 183].*

## Правила визначення дати для здійснення аналізу КО з сировинними товарами

Статус Повідомлення	Особливості	Дата для здійснення аналізу
Направлення повідомлення	Фактична поведінка сторін відповідає інформації вказаній у повідомленні	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дата узгодження ціни, підтверджена Повідомленням</li> <li>• у разі відсутності зіставних неконтрольованих операцій/котирувальних цін за цей день – найближча дата перед датою договору (контракту), вказаною в Повідомленні</li> </ul>
Направлення повідомлення	інформація, зазначена в повідомленні, не відповідає договірним умовам сторонами операції після направлення повідомлення будуть внесені зміни до умов договору (контракту) щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін	<p>Проводиться порівняння ціни КО із зіставними операціями/котирувальними цінами на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- дату переходу права власності;</li> <li>- дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом відповідно до умов та фактичних обставин здійснення КО.</li> </ul> <p>У разі відсутності внутрішніх зіставних неконтрольованих операцій/котирувальних цін на дату переходу права власності/дату відвантаження товару проводиться порівняння цін на найближчу дату перед датою переходу права власності/відвантаження</p>
Повідомлення не направлено	X	

Джерело: розроблено автором на основі [183].

**Рекомендовані зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,  
капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій  
для обліку господарських операцій з нерезидентами**

<b>Субрахунок</b>	<b>Аналітичний субрахунок для поділу операцій першого рівня</b>	<b>Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня</b>
151 «Капітальне будівництво»	151-2 «Капітальне будівництво, що здійснюється в операціях з пов'язаними особами»	X
	151-3 «Капітальне будівництво, що здійснюється у операціях з пов'язаними особами»	X
152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	152-2 «Придбання (виготовлення) основних засобів у пов'язаних осіб»	X
	152-3 «Придбання (виготовлення) основних засобів у «ризикових» нерезидентів»	X
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	154-2 «Придбання (створення) нематеріальних активів у пов'язаних осіб»	X
	154-3 «Придбання (створення) нематеріальних активів у «ризикових» нерезидентів»	X
281 «Товари на складі»	281-2 «Товари, придбані у пов'язаних осіб»	X
	281-3 «Товари, придбані у «ризикових» нерезидентів»	X
282 «Товари в торгівлі»	282-2 «Товари, придбані у пов'язаних осіб»	X
	282-3 «Товари, придбані у «ризикових» нерезидентів»	X
283 «Товари на комісії»	283-2 «Товари, що передані комісіонеру-нерезиденту»	X
		X

Субрахунок	Аналітичний субрахунок для поділу операцій першого рівня	Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня
362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	362-2 «Розрахунки з пов'язаними особами»	362-2-0 «Розрахунки з пов'язаними особами за товари»
		362-2-1 «Розрахунки з пов'язаними особами за послуги»
	362-3 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»	362-3-0 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами за товари»
		362-3-1 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами за послуги»
373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами з пов'язаними особами»	X
	373 «Розрахунки за нарахованими доходами з «ризиковими» нерезидентами»	X
39 «Витрати майбутніх періодів»	39-2 «Витрати майбутніх періодів, понесені в операціях з пов'язаними особами»	X
	39-3 «Витрати майбутніх періодів, понесені в операціях з «ризиковими» нерезидентами»	X
474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	474 «Забезпечення інших витрат і платежів з пов'язаними особами»	
	474 «Забезпечення інших витрат і платежів з «ризиковими» нерезидентами»	
632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	632-2 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками»	632-2-0 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за сировину і матеріали»
		632-2-1 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за товари»
		632-2-2 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за послуги»
		632-2-3 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за основні засоби»
	632-3 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами-постачальниками»	632-3-0 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами-постачальниками за сировину і матеріали»

Субрахунок	Аналітичний субрахунок для поділу операцій першого рівня	Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня
		632-3-1 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»-постачальниками за товари »
		632-3-2 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»-постачальниками за послуги»
		632-3-4 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»-постачальниками основні засоби»
	632-4 «Розрахунки з комісійної винагороди з комісіонером нерезидентами»	X
684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	684-2 «Розрахунки за нарахованими відсотками з пов'язаними особами»	X
		X
	684-3 «Розрахунки за нарахованими відсотками з «ризиковими» нерезидентами»	X
702 «Дохід від реалізації товарів»	702-2 «Дохід від реалізації товарів пов'язаним особам»	X
		X
	702-3 «Дохід від реалізації товарів «ризиковим» нерезидентам»	X
	702-4 «Дохід від реалізації товарів через комісіонера-нерезидента»	X
	702-5 «Дохід від реалізації товарів, придбаних у пов'язаних осіб»	X
	702-6 «Дохід від реалізації товарів, придбаних у «ризикових» нерезидентів»	X
703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703-2 «Дохід від реалізації робіт і послуг пов'язаним особам»	X
		X
	703-3 «Дохід від реалізації робіт і послуг «ризиковим» нерезидентам»	X
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	714-2 «Дохід від операційної курсової різниці по операціях з пов'язаними особами»	X
		X
	714-3 «Дохід від операційної курсової різниці по операціях з «ризиковими» нерезидентами»	X



Субрахунок	Аналітичний субрахунок для поділу операцій першого рівня	Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня
744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»	744-2 «Дохід від неопераційної курсової різниці по операціях з пов'язаними особами»	X
		X
	744-3 «Дохід від неопераційної курсової різниці по операціях з «ризиковими» нерезидентами»	X
84 «Інші операційні витрати»	84-2 «Інші операційні витрати по операціях з пов'язаними особами»	X
	84-3 «Інші операційні витрати по операціях «ризиковими» нерезидентами»	X
902 «Собівартість реалізованих товарів»	902-2 «Собівартість товарів реалізованих пов'язаним особам»	X
		X
	902-3 «Собівартість товарів «ризиковим» нерезидентам»	X
	902-4 «Собівартість товарів реалізованих через коміонера-нерезидентам»	X
	902-5 «Собівартість товарів, придбаних у пов'язаних осіб»	X
	902-6 «Собівартість товарів, придбаних у «ризикових» нерезидентів»	X

Джерело: розроблено автором.

## Рекомендована аналітика 28-рахунків

Аналітичний субрахунок для поділу операцій	Аналітика 1	Аналітика 2	Аналітика 3 Місце зберігання (склад)	Аналітика 4 Назва товару	Аналітика 5 КОД УКТ ЗЕД	Аналітика 6 Партія
281-2 «Товари, придбані у пов'язаних осіб»	X	X	+	+	+	+
281-3 «Товари, придбані у «ризикових» нерезидентів»	X	X	+	+	+	+
282-2 «Товари, придбані у пов'язаних осіб»	X	X	+	+	+	+
282-3 «Товари, придбані у «ризикових» нерезидентів»	X	X	+	+	+	+
283-2 «Товари, що передані комісіонеру-нерезиденту»	Назва контрагента	Договір № та дата	+	+	+	+

+ – застосовується ; X – не застосовується

Джерело: розроблено автором.

## Запропонована аналітика рахунків 36–63

Аналітичний субрахунок для поділу операцій	Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня	Аналітика 1 Назва контрагента	Аналітика 2 Договір № та дата	Аналітика 3	Аналітика 4 Валюта
362-2 «Розрахунки з пов'язаними особами»	362-2-0 «Розрахунки з пов'язаними особами за товари»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	362-2-1 «Розрахунки з пов'язаними особами за послуги»	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
362-3 «Розрахунки з “ризиковими” нерезидентами»	362-3-0 «Розрахунки з “ризиковими” нерезидентами за товари»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	362-3-1 «Розрахунки з “ризиковими” нерезидентами за послуги»	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
373 «Розрахунки за нарахованими доходами з пов'язаними особами»	X	+	+	X	+
373 «Розрахунки за нарахованими доходами з “ризиковими” нерезидентами»	X	+	+	X	+
39-2 «Витрати майбутніх періодів, понесені у операціях з пов'язаними особами»	X	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
39-3 «Витрати майбутніх періодів, понесені у операціях з “ризиковими” нерезидентами»	X	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
474 «Забезпечення інших витрат і платежів з пов'язаними особами»	X	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
474 «Забезпечення інших витрат і платежів з «ризиковими» нерезидентами»	X	+	+	Дата та № інвойсу (акта виконаних робіт)	+

Аналітичний субрахунок для поділу операцій	Аналітичний субрахунок для поділу операцій другого рівня	Аналітика 1 Назва контрагента	Аналітика 2 Договір № та дата	Аналітика 3	Аналітика 4 Валюта
632-2 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками»	632-2-0 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за сировину і матеріали»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	632-2-1 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за товари»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	632-2-2 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за послуги»	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
	632-2-3 «Розрахунки з пов'язаними особами-постачальниками за основні засоби»	+	+	Дата та номер ВМД	+
632-3 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»- постачальниками»	632-3-0 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»- постачальниками за сировину і матеріали»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	632-3-1 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»- постачальниками за товари»	+	+	Дата та номер ВМД	+
	632-3-2 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»- постачальниками за послуги»	+	+	Дата та номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
	632-3-4 «Розрахунки з «ризиковими» нерезидентами»- постачальниками основні засоби»	+	+	Дата та номер ВМД	+
632-4 «Розрахунки з комісійної винагороди з комісіонером нерезидентами»	X		+	Дата і номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+
684-2 «Розрахунки за нарахованими відсотками з пов'язаними особами»	X	+	+	Дата і номер інвойсу	+
684-3 «Розрахунки за нарахованими відсотками з «ризиковими» нерезидентами»	X	+	+	Дата і номер інвойсу (акта виконаних робіт)	+

+ – застосовується ; X – не застосовується

Джерело: розроблено автором.

## Довідники-Словники облікової системи підприємства для цілей ТЦ

Вид Довідника		Елемент Довідника
«Контрагенти»	Дані нерезидента	1. ОПФ 2. Податковий номер 3. Інший реєстраційний номер 4. Податкова юрисдикція 5. Країна створення, якщо вона відрізняється від країни податкової юрисдикції 6. Адреса
	Ознака нерезидента (вибір однієї з них у разі відповідності)	а) Пов'язана особа. б) Низькоподаткова юрисдикція. в) ОПФ включена до Переліку ОПФ. г) Платник ПнП у країні реєстрації. (для кожного окремого року вибір: так/ні)
«Договори»		1. Вид договору 2. Номер та дата договору 3. Дата закінчення договору 4. Валюта договору 5. Умови поставки (згідно з Інкотермс) 6. Форма оплати
«Товари»		1. Назва товару 2. Одиниця виміру 3. Признак чи товар імпортований 4. Признак чи товар сировинний 5. Виробник (за відсутності інформації- 0) 6. Країна походження (за відсутності інформації -0) 7. Код УКТ ЗЕД 8. Назва торговельної марки (у разі відсутності інформації- 0)
«Послуги»		1. Назва послуги 2. Код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг 3. Одиниця виміру

Джерело: розроблено автором.

## Методика дослідження статусу контрагента-нерезидента

Періодичність	Інформація, яку необхідно перевірити	Спосіб перевірки
Етап підписання договору	В якій країні контрагент зареєстрований	Отримання виписки з Торгового реєстру країни реєстрації
	Організаційно-правовою формою	
	Країна, де контрагент є податковим резидентом	Отримання довідки, виданої компетентним органом юрисдикції податкового резидентства
	Чи входить організаційно-правова форма контрагента до Переліку ОПФ?	Аналіз чинної редакції Переліку ОПФ
	Чи внесена країна реєстрації контрагента до Переліку країн	Аналіз чинної редакції Переліку країн
	Внести в договір зобов'язання контрагента і повідомити протягом 10 календарних днів у разі зміни його: - країни юридичної реєстрації - країни податкового резидентства - організаційно-правової форми	
На початку кожного податкового року (щорічно)	Чи змінилася країна резидентства контрагента ?	Отримання виписки з Торгового реєстру країни реєстрації
	Чи змінилася організаційно-правова форма контрагента?	
	Чи змінилася юрисдикція податкової резидентності контрагента?	Отримання довідки, виданої компетентним органом
	Чи входить організаційно-правова форма контрагента до Переліку ОПФ?	Аналіз чинної редакції Переліку ОПФ
	Чи внесена країна реєстрації контрагента до Переліку країн?	Аналіз чинної редакції Переліку країн
Після закінчення кожного податкового року (щорічно)	Чи сплачував контрагент-нерезидент податок на прибуток, якщо його організаційно-правова форма внесена до Переліку ОПФ?	Надання нерезидентом довідки, яка підтверджує сплату податку на прибуток, виданої компетентними органами Інформація з власних джерел

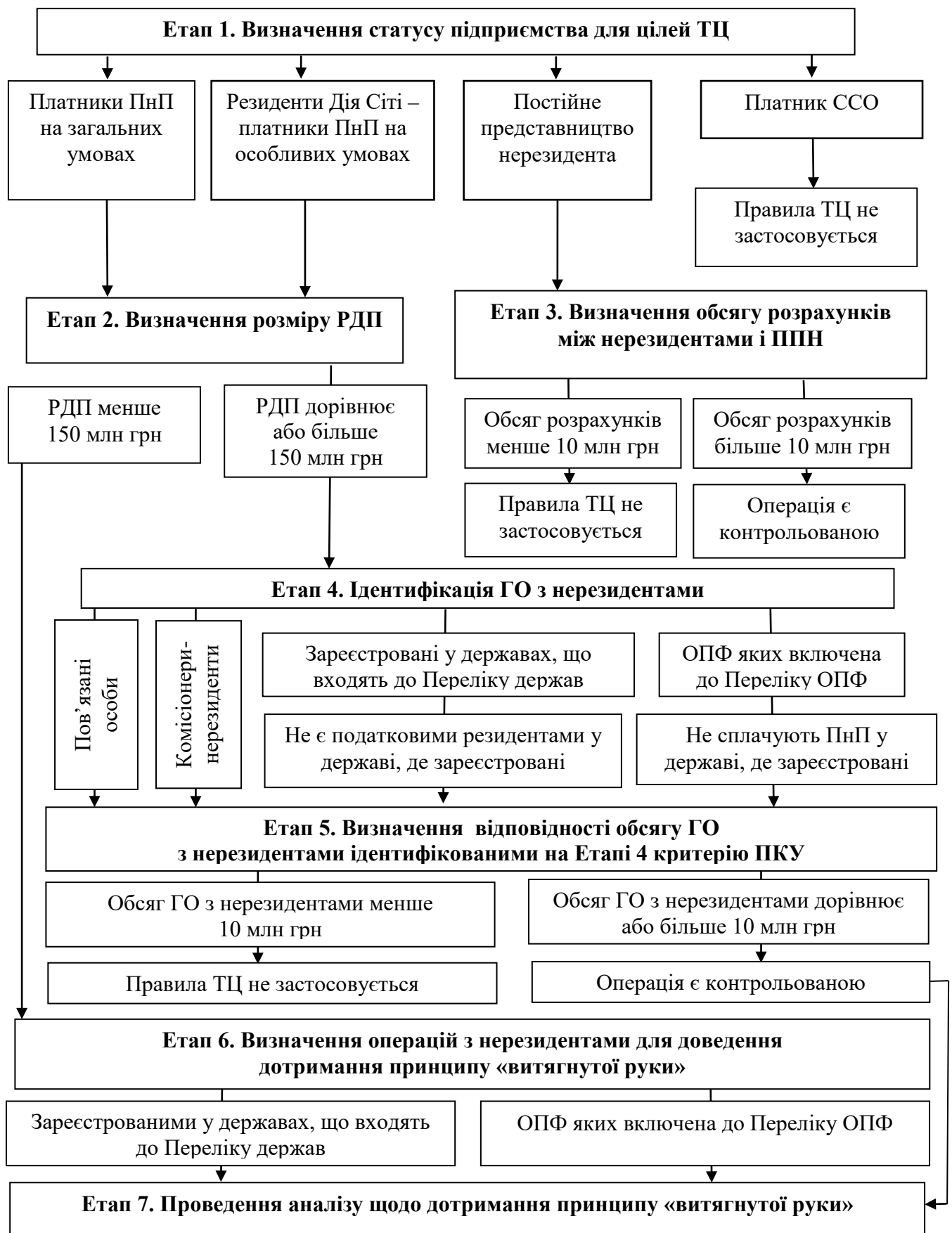
Джерело: розроблено автором.

### Модель визнання виручки від реалізації продукції згідно з МСФЗ

<b>Етап 1. Модель ідентифікації договору з клієнтом</b>			
<i>Критерії об'єднання договорів з клієнтом:</i>			
договори погоджувалися як пакет з однією комерційною метою	сума відшкодування до сплати за одним договором залежить від ціни або виконання іншого договору	товари або послуги, обіцяні за договорами (або деякі товари чи послуги, обіцяні за кожним договором), становлять один обов'язок до виконання	
<b>Етап 2. Виконання окремих зобов'язань з виконання договору</b>			
<b>Етап 3. Визначення ціни операції</b>			
Фактори, що впливають на визначення ціни			
змінна компенсація	наявність у договорі суттєвого компоненту фінансування	негрошова компенсація	компенсація, що має бути сплачена
<b>Етап 4. Розподіл ціни операції</b>			
<b>Етап 5. Визнання виручки</b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Виручка визнається в момент, коли кожне зобов'язання за договором виконано.</li> <li>• Зобов'язання вважаються виконаними, коли компанія передає контроль над обіцяними товарами або послугами покупцю, тобто покупець отримує пряме володіння над товарами або послугами, або може отримати від них усі вигоди, що залишилися</li> </ul>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Компанія може визнавати виручку</i></li> </ul>			
протягом певного періоду		миттєво	

*Джерело:* розроблено автором на основі [27].

### Методика ідентифікації КО на підприємстві



Джерело: розроблено автором на основі [29].



### Структура розділу з ТЦ облікової політики підприємств торгівлі

<b>Розділ політики з ТЦ має містити:</b>	Опис МГК, її структуру, перелік учасників та детальний аналіз їх діяльності
	Перелік пов'язаних осіб, правила визначення пов'язаності
	Податкові та митні режими учасників МГК
	Порядок обміну інформацією між учасниками групи
	Бізнес-стратегію МГК та підприємства
	Опис продукції, товарів та послуг
	Опис каналів постачання між учасниками МГК
	Аналіз конкуренції та попиту
	Інформацію про торгові марки, сертифікати якості
	Порядок формування цін, джерела інформації про ціни
	Правила надання знижок
	Порядок взаємодії учасників МГК щодо підготовки звітності та документації з ТЦ, здійснення необхідних коригувань
	Порядок взаємодії структурних підрозділів підприємства
	Правила визначення статусу контрагента (резидентності, податкового статусу, організаційно-правової форми)
	Порядок ідентифікації контрольованих операцій
	Порядок укладення договорів (істотні умови, розподіл обов'язків, функціональний аналіз, ціноутворення)
	Шаблони рамкових внутрішньогрупових угод
	Механізм надання внутрішньогрупових послуг та правила розрахунку винагороди за них
	Порядок контролю за виконанням договорів
	Порядок моніторингу та оцінки КО
	Підходи до вибору методу ТЦ
	Порядок здійснення аналізу з ТЦ
Алгоритм підготовки звітності про КО, документації з ТЦ, Повідомлення про участь у МГК, Звіту в розрізі країн та глобальної документації з ТЦ	
Форми внутрішніх документів	
Методологію оцінки ризиків з ТЦ підприємством	
Порядок супроводу податкової перевірки з ТЦ	

Джерело: розроблено автором.

## Матриця облікового забезпечення управління ТЦ МГК та підприємства

Елемент	Етап				
	Стратегічне управління	Планування	Супровід	Моніторинг	Звітність
<b>Функції з ТЦ</b>	Створення централізованої робочої групи щодо питань ТЦ з метою підтримки компаній Групи	Визначення осіб, відповідальних осіб для кожного елемента та етапу для рівня Групи та окремих підприємств	Періодичне навчання відповідальних осіб	Оновлення переліку відповідальних осіб	Періодична оцінка ефективності відповідальних осіб
<b>Політики</b>	Розроблення політики Групи з ТЦ	Інформування про політику компанії Групи	Адаптація облікової політики підприємства до політики Групи з ТЦ	Оновлення політики МГК з ТЦ, облікової політики МГК та облікових політик підприємств відповідно до змін факторів впливу (законодавство, ринки)	Періодична оцінка положень політики щодо наявності всіх необхідних положень і актуальності
<b>Договори</b>	Розроблення угоди про надання послуг з метою внутрішньогрупового консультування з ТЦ аспектів	Розроблення шаблонів договорів з ТЦ	Аналіз договорів та додатків до них на предмет ризиків з ТЦ та відповідності політики з ТЦ	Перегляд та оновлення внутрішньогрупових угод, забезпечення їх гнучкості	Підготовка документації з ТЦ
<b>Бізнес-процеси</b>	Визначення та дизайн бізнес-процесів з ТЦ на рівні МГК	Визначення та дизайн бізнес-процесів з ТЦ на рівні підприємств МГК	Впровадження бізнес-процесів	Оновлення бізнес-процесів відповідно до змін у діяльності підприємства та зовнішніх факторів	Оцінка ефективності бізнес-процесів, їх перегляд з метою оптимізації

**Продовження додатку X**

Елемент	Етап				
	Стратегічне управління	Планування	Супровід	Моніторинг	Звітність
<b>ІТ-рішення</b>	Визначення підходів до автоматизації функції , застосування ВІ інструментів	Розроблення технічних специфікацій, пошук постачальників	Розроблення та імплементація ІТ-рішень	Оновлення ІТ-рішень згідно зі змінами законодавства	Оцінка якості роботи ІТ- рішень, визначення напрямків вдосконалення
<b>Облік КО</b>	Розроблення концепції внутрішньогрупових операцій для ТЦ	Визначення операцій, що можуть стати контрольованими	Ведення обліку КО	Оновлення переліку операцій, які можуть бути визнані контрольованими	Визначення операцій, що відповідають критерію контрольованої
<b>Рентабельність</b>	Розроблення концепції МГК щодо підходів до рентабельності операцій (для різних типів операцій)	Встановлення цільових показників цін чи рівня рентабельності	Розрахунок фінансового результату операції	Зіставлення фактичних показників з плановими	Прийняття рішення щодо коригування
<b>Коригування</b>	Розроблення концепції МГК	Визначення процедури для true-ups і періодичних коригувань з ТЦ та встановлення для них логічного контролю	Аналіз операцій щодо необхідності здійснення коригувань Виявлення відхилення цін чи рентабельності від планових (ринкових) цін	Здійснення true-ups і періодичних коригувань	Проведення коригувань з ТЦ у звітності з ПнП
<b>Документообіг</b>	Визначення термінів зберігання та підходів до документального оформлення КО	Визначення переліку документів, що використовуються для ТЦ Розроблення графіка документообороту з ТЦ	Документування процесу ТЦ	Здійснення заходів внутрішнього та зовнішнього аудиту	Архівування

## Закінчення додатку X

Елемент	Етап				
	Стратегічне управління	Планування	Супровід	Моніторинг	Звітність
<b>Трирівнева звітність з ТЦ</b>	Розроблення концепції підготовки трирівневої звітності: яким чином готується трирівнева звітність компаній МГК, яким чином інформація збирається для підготовки, як вона синхронізується	Розроблення шаблонів мастер-файлу та локальної документації з ТЦ Визначення компаній, що подають СьС звіт	Підготовка та подання звітності	Періодичне визначення вимог щодо подання у кожній юрисдикції	Підтримування актуальності мастер-файлу та локальної документації з ТЦ
<b>Ризики</b>	Визначення потенційних ризиків з ТЦ	Розроблення заходів щодо управління потенційними ризиками та їх мінімізації	Підготовка відповідей на запити контролюючих органів Підготовка до опитування контролюючого органу управління ризиками	Ідентифікація ризиків Періодична оцінка ризиків минулих періодів, щодо яких не пройшов термін позовної давності	Супровід податкових перевірок Супровід спорів з ТЦ Періодичний перегляд ризиків та їх закриття

*Джерело: розроблено автором.*

## Додаток Ц

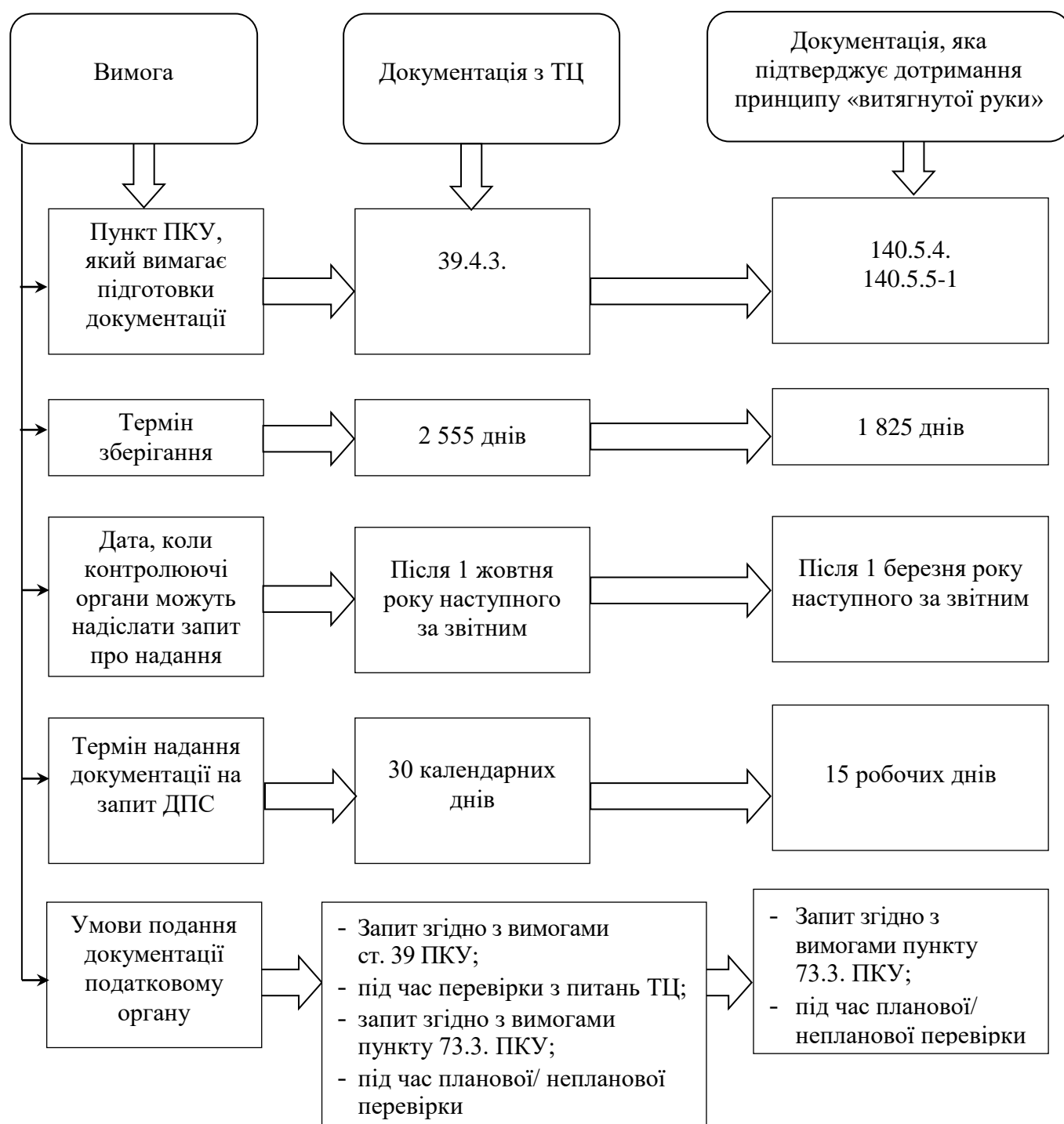


Рис. Ц.1. Аналіз вимог до документації з ТЦ та документації, що підтверджує дотримання принципу «витягнутої руки»

Джерело: розроблено автором на основі [29].

### Структура Документації з ТЦ

Елемент	Зміст
Інформація щодо облікової політики та політики з ТЦ	<ul style="list-style-type: none"> <li>Інформація про затверджену політику ТЦ: документ та основні положення</li> <li>Інформація про затверджену облікову політику підприємства в частині розподілу загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат</li> </ul>
Інформація про пов'язані особи, контролера та МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>Перелік пов'язаних осіб</li> <li>Відомості про пов'язаних осіб</li> <li>Фізичні особи-бенефіціари (контролери) платника податків</li> <li>Організаційна структура МГК</li> <li>Перелік осіб, яким платник податків надає місцеві управлінські звіти</li> </ul>
Опис діяльності МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>Опис господарської діяльності МГК</li> <li>Політика ТЦ МГК</li> </ul>
Інформація про структуру підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>Структури управління</li> <li>Організаційна структура</li> <li>Підрозділи</li> <li>Штатна чисельність</li> </ul>
Опис бізнес-стратегії	<ul style="list-style-type: none"> <li>Бізнес-стратегії сторін</li> </ul>
Опис КО	<ul style="list-style-type: none"> <li>Опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції</li> <li>Опис кожної операції, які були згруповані (напр., транспортні послуги та поставка товару)</li> </ul>
Предмет КО	<ul style="list-style-type: none"> <li>Фізичні та якісні характеристики товарів</li> <li>Технологічні процеси, які вплинули на якісні показники продукції та формування її вартості</li> <li>Походження товару</li> </ul>
Порядок ціноутворення	<ul style="list-style-type: none"> <li>Чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни предмета КО</li> <li>Перелік знижок на товари</li> <li>Розміри винагороди</li> <li>Методи нарахування витрат на зберігання продукції</li> <li>Підходи до включення оплати послуг зберігання до вартості товару</li> </ul>
Умови договорів та їх копії	<ul style="list-style-type: none"> <li>Копії договорів (контрактів)</li> <li>Обов'язкові умови договорів</li> <li>Інформація про предмет ліцензійної угоди</li> <li>Умови видачі ліцензії</li> <li>Права та обов'язки</li> <li>Право власності на товарний знак</li> <li>Розмір ліцензійної винагороди тощо</li> <li>Розкриття власника ТМ</li> </ul>
Порядок розрахунків	<ul style="list-style-type: none"> <li>Умови та строки розрахунків</li> <li>Дати та суми фактичних оплат</li> </ul>

## Закінчення таблиці Ц.1

Елемент	Зміст
Функції сторін	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Виконувані функції (у тому числі контрагента нерезидента – постачальника послуг)</li> </ul>
Аналіз фактичного залучення підрозділу збуту платника податку у супроводження експортних операцій	<ul style="list-style-type: none"> <li>• На підставі якої інформації про країну призначення та отримувача товару оформлюються товаросупровідні та митні документи</li> <li>• Хто з контрагентів та яким чином здійснює пошук покупців та приймає замовлення?</li> </ul>
Пояснення відхилень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Причини реалізації продукції покупцям-нерезидентам за цінами нижче собівартості</li> <li>• Причини різниці в ціні реалізації продукції в КО та в операціях з непов'язаними особами</li> </ul>
Інформація про порівняльний аналіз	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Процедура та результати порівняльного аналізу комерційних і фінансових умов КО та зіставних операцій</li> <li>• Обґрунтування неможливості використання методу ПНЦ чи інших методів</li> </ul>
Інформація, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку	• Інформація про складові собівартості товару
	• Розрахунок чистої рентабельності витрат
	• Аналіз повноти відображення сум КО Звіті про КО на підставі вантажно-митних декларацій
Копія аудиторського висновку	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків)</li> </ul>
Копії істотних внутрішньогрупових угод	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Копії угод, що впливають на ціноутворення в КО</li> </ul>

Джерело: розроблено автором на основі [29].

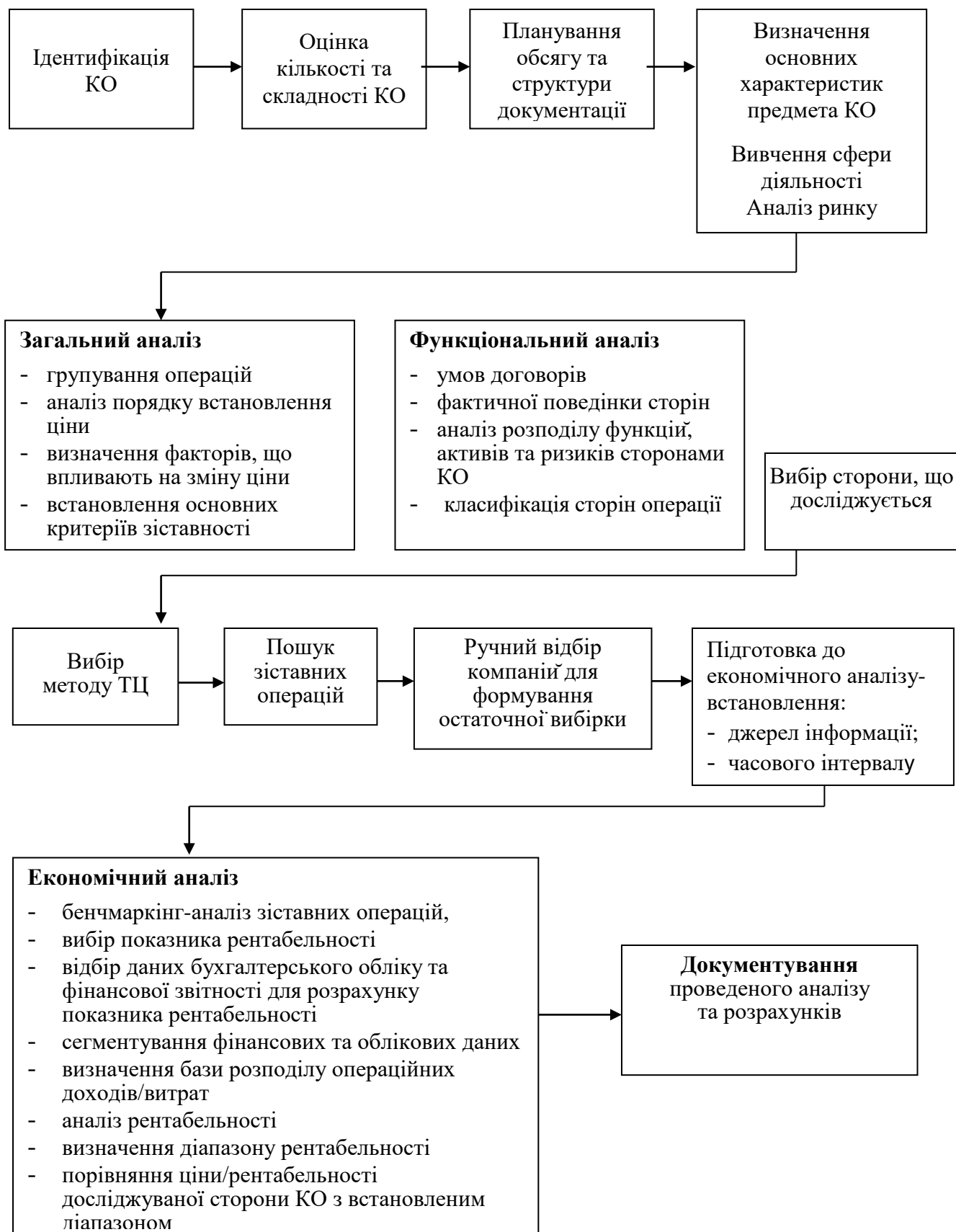
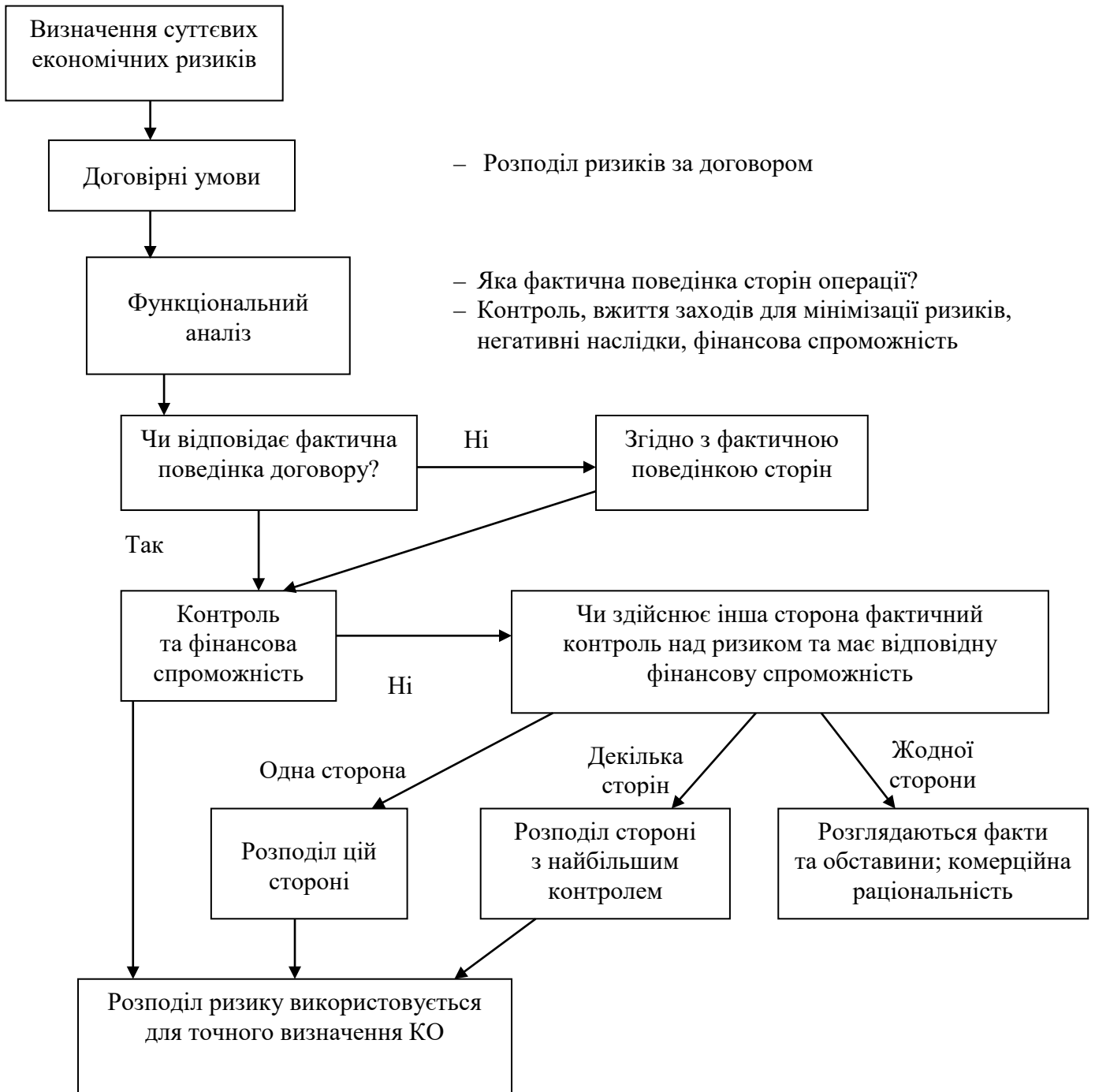


Рис. Ц.2. Алгоритм складання документації з ТЦ

Джерело: розроблено автором.



### Етапи аналізу ризиків для цілей ТЦ



Джерело: [56].

## Порівняльна характеристика методів ТЦ

Метод ТЦ	Умова для можливого застосування	Інформація про ціни	Пріоритетність застосування		Переваги та недоліки застосування
Порівняльної неконтрольованої ціни	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Наявність зіставних неконтрольованих операцій;</li> <li>– Наявність інформації у відкритих джерелах</li> </ul>	Період, що аналізується (звітний період)	1	Застосовується для сировинних товарів	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Простота.</li> <li>+ доступність.</li> <li>+ найповніше враховує фактичні умови операцій.</li> <li>+ у разі наявності відмінності однієї з умов зіставності дає змогу проводити коригування цієї умови для забезпечення порівнянності.</li> <li>– Високі вимоги до зіставності предмета операції.</li> <li>– складність з пошуком однакових ринкових умов.</li> <li>– відмінність в умові може значно впливати.</li> <li>– порівняння здійснюється лише з фактично здійсненими операціями, а не з прайс-листами чи оголошеннями</li> </ul>
Ціни перепродажу	Операції придбання у пов'язаних осіб для подальшого перепродажу третім сторонам	Зіставні неконтрольовані операції за звітний період	2	Досліджувана сторона покупець: <ul style="list-style-type: none"> <li>– досліджуваний індикатор</li> <li>– валова рентабельність ціни</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Відмінності між товарами не мають істотного впливу в разі застосування цього методу.</li> <li>– Найнадійніший метод, якщо перепродаж відбувається без значних додаткових витрат.</li> <li>– низька надійність, коли незалежні підприємства використовують іншу бізнес-модель.</li> <li>– вплив часу між датою придбання та датою реалізації на рентабельність ціни перепродажу</li> </ul>
«Витрати плюс»	Операції з продажу товару виробником, який не вносить цінних унікальних НМА або не бере на себе жодних незвичайних ризиків <ul style="list-style-type: none"> <li>– КО є надання послуги, відповідно до якої постачальник не вносить жодних цінних унікальних НМА або не бере на себе жодних незвичайних ризиків.</li> <li>– виробником</li> <li>– Наявність зіставних неконтрольованих операцій</li> <li>– Доступ до облікових даних продавця</li> </ul>	Зіставні неконтрольовані операції за звітний період	3	Досліджувана сторона <ul style="list-style-type: none"> <li>– продавець досліджуваний індикатор</li> <li>– надбавка до витрат продавця</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Є найбільш точним у разі, коли виробник не вносить цінних унікальних нематеріальних активів або не бере на себе жодних незвичайних ризиків у КО.</li> <li>+ менш важливий вплив відмінностей товарів.</li> <li>– умови, які формують вартість товарів, необхідно обґрунтовувати й підтверджувати документально.</li> <li>– неточність у розрахунках у разі наявності істотної відмінності в облікових політиках підприємств.</li> <li>– залежність від функцій</li> </ul>

## Закінчення додатку Ш

Метод ТЦ	Умова для можливого застосування	Інформація про ціни	Пріоритетність застосування		Переваги та недоліки застосування
Чистого прибутку	- Наявність інформації щодо фінансових показників діяльності зіставних осіб; - Наявність доступу до облікових даних продавця	Фінансова інформацію зіставних юридичних осіб за звітний період або декілька податкових періодів	4	Досліджувана сторона: – продавець; – покупець індикатор; – для продавця чиста рентабельність витрат / рентабельність активів; – для покупця – чиста рентабельність	+ Не вимагає зіставності предмета операцій. + Має найменший ступінь зіставності функцій. – Не є надійним, якщо кожна сторона КО здійснює цінні та унікальні внески
Розподілення прибутку	- Наявність фінансової та комерційної інформації щодо двох сторін КО; - однакові методологічні засади ведення БО обох сторін		5		+ Застосовується за умов, коли обидві сторони операції вносять унікальні та коштовні внески в операцію (цінні нематеріальні активи). – обмежений доступ до інформації про іноземні підприємства. – велика кількість коригувань даних обліку. – складність застосування

Джерело: [47; 51;54; 70; 71].

## Інструменти коригування рентабельності

Можливі заходи	Механізм здійснення	Ризики
Самостійні коригування	Немає необхідності змінювати первинні документи та облікові записи. Проводиться до межі діапазону. Не може проводитися під час перевірки. Проводяться лише за умови, що це не призведе до зменшення суми податку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Декларування факту невідповідності принципу «витягнутої руки».</li> <li>- Подвійне оподаткування для групи (контрагент не зможе провести «дзеркальне» коригування)</li> </ul>
Використання бонусів	Можливість й умови надання бонусу закріплюються в договорі. Протягом року товари реалізуються продавцем за встановленими цінами. Якщо ринковий рівень рентабельності не досягнуто, виплачується бонус	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ризик нарахування ПДВ.</li> <li>- <i>Контролюючий орган розглядає бонуси як різновид маркетингових послуг.</i></li> <li>- Необхідність підготовки обґрунтування виплати бонусів в юрисдикції контрагента.</li> <li>- Складність встановлення залежності розміру бонусів від рентабельності</li> </ul>
Використання кредит-нот	Рентабельність збільшується шляхом укладення змін до договору про ретроспективне зниження цін	<ul style="list-style-type: none"> <li>- На практиці повернення сплачених митних зборів та ПДВ неможливе.</li> <li>- Ризик нарахування ПДВ.</li> <li>- Оформлення та облік кредит-нот.</li> <li>- Застосування можливе не для всіх юрисдикцій (наприклад, у Китаї через обмеження валютного законодавства)</li> </ul>
Коригування фінрезультату	Повноцінний дистриб'ютор несе повний набір функцій та ризиків (оптовий продаж, маркетинг, FOREX ризик, ризик зміни ринкових цін тощо). Протягом року дистриб'ютор несе значні витрати від курсових різниць. Наприкінці року втрати від курсових різниць виключаються з розрахунку рентабельності	Відсутні
Зміна цін майбутніх поставок	Здійснюється протягом звітного року	Відсутні

Джерело: розроблено автором.

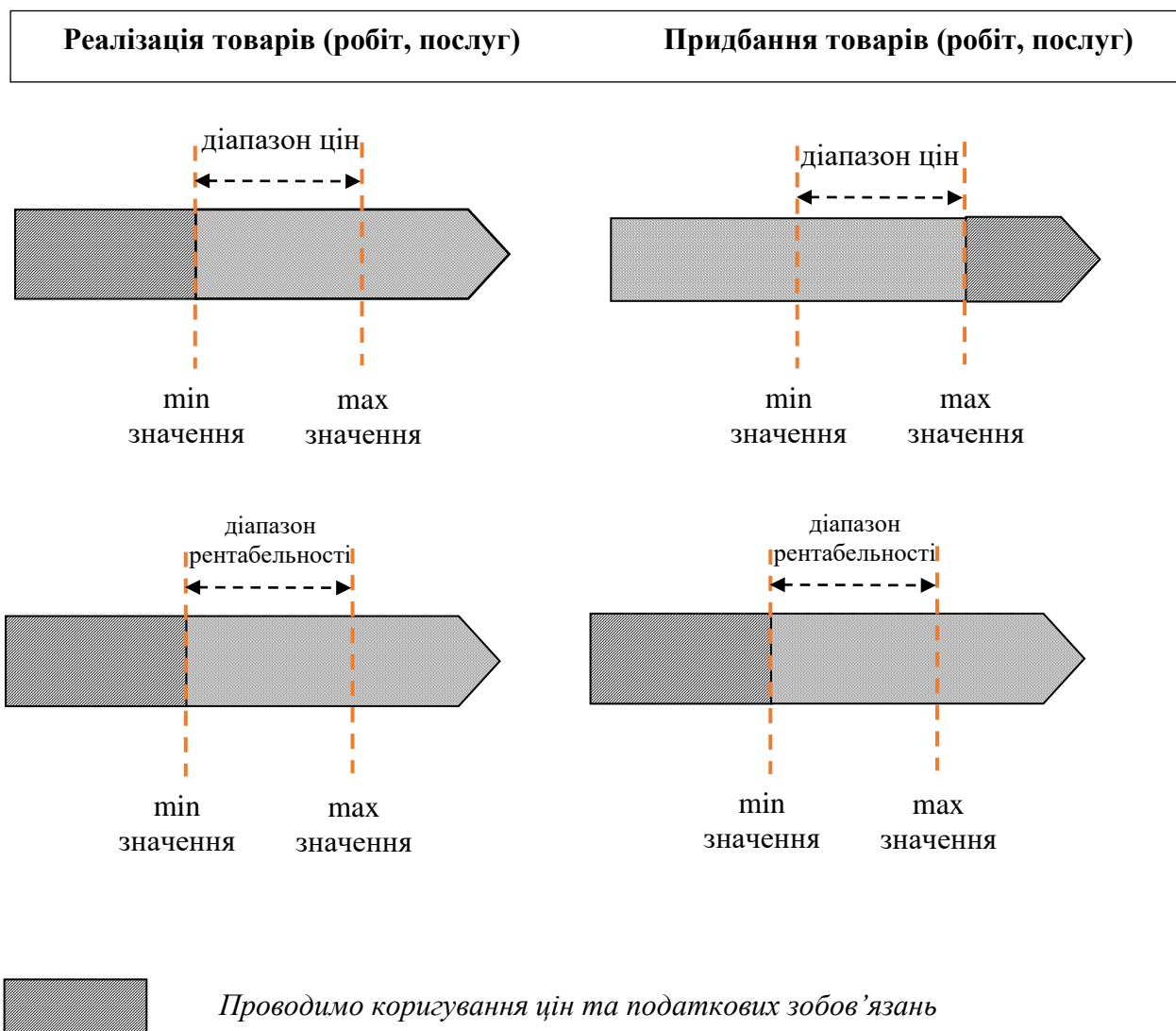
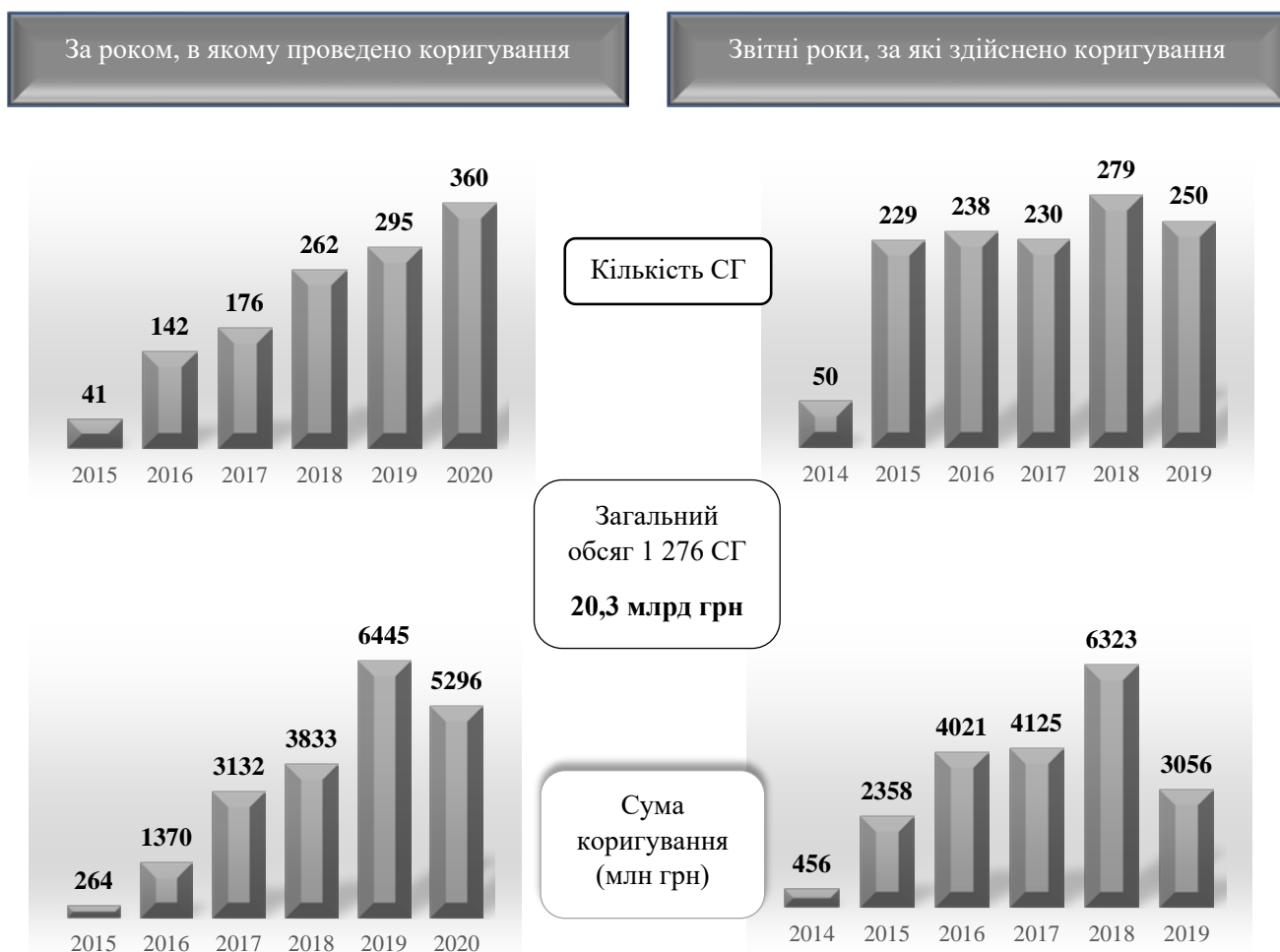


Рис. Я.1. Самостійне коригування з ТЦ платниками податків

Джерело: [29].



*Рис. Я.2. Динаміка самостійних коригувань ТЦ платниками податків за 2014–2019 рр. у 2015–2020 рр.*

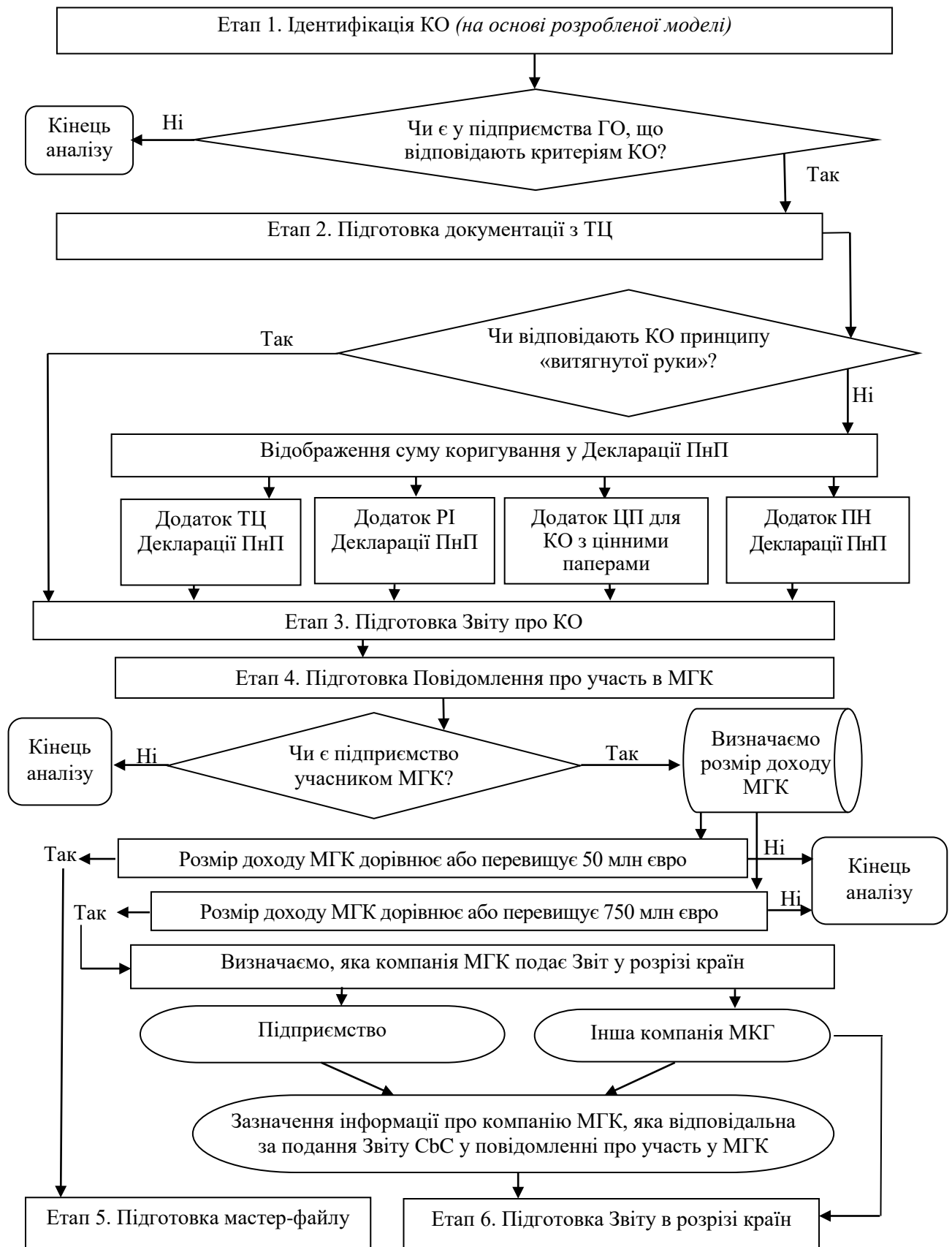
*Джерело: [77; 78; 79].*

**Аналіз понять «материнська компанія», «МГК» та «уповноважений учасник»  
для цілей ТЦ**

Поняття	Визначення згідно з нормами ПКУ	Визначення згідно з Заходом 13 Плану BEPS
Материнська компанія міжнародної групи компаній/ Ultimate Parent Entity	Юридична особа, яка входить до складу МГК та одночасно відповідає таким вимогам: <ul style="list-style-type: none"> <li>• безпосередньо чи опосередковано володіє корпоративними правами інших компаній (або фактично контролює такі компанії) у складі міжнародної групи і частка такого володіння є достатньою для включення фінансової звітності інших компаній у складі міжнародної групи до консолідованої фінансової звітності такої юридичної особи;</li> <li>• фінансова звітність такої юридичної особи не підлягає включенню до консолідованої звітності жодної іншої юридичної особи у складі міжнародної групи згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності</li> </ul>	Суб'єкт господарювання МГК, що відповідає таким вимогам: <ul style="list-style-type: none"> <li>- володіє прямо або опосередковано акціями в одному або декількох інших підприємств МГК і частка такого володіння є достатньою, що вимагає Консолідована фінансова звітність формується за принципами бухгалтерського обліку, що застосовується в його податковій юрисдикції;</li> <li>- або підготовка такої звітності буде вимагатися у випадку, якщо акції цього підприємства будуть продаватися на фондовій біржі цінних паперів, у податковій юрисдикції цього підприємства;</li> <li>- немає іншого підприємства групи, яке б володіло прямо або опосередковано акціями компанії, яка описана в попередньому пункті</li> </ul>
Міжнародна група компаній (МГК)/ Group Multinational Enterprises MNE Group	Дві або більше юридичні особи або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю таким чином: <ul style="list-style-type: none"> <li>• згідно з МСФЗ або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності;</li> <li>• підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі</li> </ul>	Група означає сукупність підприємств, пов'язаних через власність або контроль, який вимагає підготовки консолідованої фінансової звітності: <ul style="list-style-type: none"> <li>• для цілей фінансової звітності відповідно до застосованих принципів бухгалтерського обліку;</li> <li>• або необхідний, якщо акції будь-якого з підприємств продаються на публічній фондовій біржі</li> </ul>
		будь-яка Група, яка (і): <ul style="list-style-type: none"> <li>• включає два або більше підприємств, місце податкового резидентства яких знаходиться в різних юрисдикціях;</li> <li>• або включає Підприємство, яке є резидентом для цілей оподаткування в одній юрисдикції та підлягає оподаткуванню стосовно бізнесу, що здійснюється через ПП в іншій юрисдикції</li> </ul>
Уповноважений учасник/ Surrogate Parent Entity	Юридична особа у складі МГК, уповноважена материнською компанією на підготовку та подання Звіту у розрізі країн щодо такої МГК до податкового органу держави, у якій зареєстрована така юридична особа або в якій її діяльність приводить до утворення ПП	Одне з підприємств МГК, що призначене такою МГК як єдиний замітник материнської компанії, щоб подати Звіт у розрізі країн у податковій юрисдикції і цього суб'єкта господарювання від імені такої МГК

Джерело : розроблено автором на основі [29; 48; 99].

### Модель підготовки трирівневої ТЦ звітності на підприємстві та МГК



Джерело: розроблено автором на основі [29; 99; 104].



## Структура типового звіту «Операції з нерезидентами»

Рахунок бухгалтерського обліку	Контрагент	Ознака пов'язаності	Юрисдикція реєстрації	Низькоподаткова юрисдикція	ОПФ	ОПФ включена до Переліку ОПФ	Платник ПНП у країні реєстрації	Номер договору	Дата договору	Сума в валюті розрахунків	Валюта	Сума в гривні
362-0-2	ГмбХ «Кляйн Д»*	так	Австрія	ні	ГмбХ	ні	так	859	05.10.2021	245,578.00	EUR	8,317,726.86
362-0-2	ГмбХ «Кляйн Д»*	так	Австрія	ні	ГмбХ	ні	так	458/9	14.12.2020	125,482.00	EUR	4,137,141.54
362-0-2	ГмбХ «Кляйн Д»*	так	Австрія	ні	ГмбХ	ні	так	Загальний підсумок		371,060.00	EUR	12,454,868.40

\* з метою забезпечення конфіденційності назви та реєстраційні дані підприємств було змінено

Джерело: розроблено автором.

## Система довідників інформаційної системи підприємства

Довідник «Товари»					
Елемент довідника	Код УКТ ЗЕД	Ознака сировинного товару (у разі відповідності)	Назва товару	Одиниця виміру	
Джерело інформації	Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) [111]	Перелік сировинних товарів [112];		Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96 [113]	
Довідник «Послуги»					
Елемент довідника	Код послуги	Назва послуги		Одиниця виміру	
Джерело інформації	Класифікація зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП) [114]	Класифікація зовнішньоекономічних послуг (КЗЕП) [114]		Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96 [113]	
Довідник «Контрагенти»					
Елемент довідника	ОПФ	Тип пов'язаності (у разі наявності)	Назва країни	Код країни	
Джерело інформації	Перелік ОПФ [19]	Коди ознаки пов'язаності особи (Додаток 2 Наказу №8) [107]	Перелік кодів країн світу для статистичних цілей [115]		
Довідник «Договори»					
Елемент довідника	Вид іноземної валюти	Умови постачання	Найменування операції;	Тип предмета КО	Код сторони КО
Джерело інформації	Класифікатор іноземних валют та банківських металів [116]	Базиси поставки згідно з правилами Інкотермс [26]	Коди найменування операції (Додаток № 3 Наказу №8) [107]	Коди типу предмета операції (Додаток № 4 Наказу № 8) [107]	Коди сторони операції (Додаток № 5 Наказу № 8) [107]

Джерело: розроблено автором.

## Відомості про особу, яка бере участь у КО

Рядок Звіту про КО	Дані	Джерело інформації для звітності	Спосіб формування інформації
Повне найменування особи	Сторони КО	Довідник «Контрагенти» ІС	Автоматизований
Місцезнаходження особи	Адреса реєстрації сторони КО	Довідник «Контрагенти» ІС	Автоматизований
Назва країни, в якій зареєстрована особа	Країна реєстрації сторони КО	Довідник «Контрагенти» ІС	Автоматизований
Цифровий код країни	Код країни реєстрації сторони КО	Довідник «Контрагенти» ІС	Автоматизований
Код особи	Код сторони КО в країні його реєстрації. (пріоритет податковому)	Довідник «Контрагенти» ІС	Автоматизований
Код підстави віднесення операції до контрольованої	Тип підстави віднесення ГО до КО	Довідник «Контрагенти» ІС	Аналітичний – на етапі ідентифікації КО
Код ознак пов'язаності особи	Дані про пов'язаність	Довідник «Контрагенти» ІС	Аналітичний – на етапі ідентифікації КО

Джерело: розроблено автором на основі [107].

## Відомості про КО

№ пор.	Рядок Звіту про КО	Дані	Джерело інформації для звітності	Спосіб формування інформації
1	№ пор.	Порядковий номер КО	Облікова система підприємства	Автоматизований
2	Код найменування операції	Код КО	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
3	Код типу предмета операції	Код предмета КО	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
4	Опис предмета операції	Назва предмета КО згідно з первинними документами	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Товари» /«Послуги»	Автоматизований
5	Код товару	Код УКТ ЗЕД згідно з первинними документами (ВМД)	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Товари»	Автоматизований
6	Код послуги	Код послуги згідно з первинними документами (податкової накладної у разі оформлення)	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Послуги»	Автоматизований
7	Контракт (договір) №	№ договору згідно з яким здійснювалася КО	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
8	Контракт (договір) дата	Дата договору згідно з яким здійснювалася КО	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
9	Код сторони операції	Код сторони КО згідно Додаток 5 Наказу №8	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
10	Код країни походження предмета операції	Згідно з первинними документами у разі зазначення	ІС: обліковий реєстр Довідник «Товари»	Автоматизований
11	Умови поставки (Інкотермс)	Умови постачання згідно з договором	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
12	Назва торговельної марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права/інтелектуальної власності (за наявності у товаросупровідних та комерційних документах)	Назва торгової марки з первинними документами	ІС: обліковий реєстр Довідник «Товари»	Автоматизований
13	Виробник предмета операції (за наявності у товаросупровідних та комерційних документах)	Дані про виробника у разі зазначення у первинних документах	ІС: обліковий реєстр Довідник «Товари»	Автоматизований

## Закінчення табл. ВВ.4

№ пор.	Рядок Звіту про КО	Дані	Джерело інформації для звітності	Спосіб формування інформації
14	Дата здійснення операції з	Дата здійснення КО з первинними документами	ІС: обліковий реєстр	Автоматизований
15	Дата здійснення операції по	Дата здійснення КО з первинними документами	ІС: обліковий реєстр	Автоматизований
16	Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у валюті контракту/договору)	Ціна предмета КО з первинними документами	ІС: обліковий реєстр	Автоматизований
17	Кількість	Кількість предметів КО з первинними документами	ІС: обліковий реєстр	Автоматизований
18	Одиниця виміру	Одиниця виміру згідно з Класифікатором ДК 011-96 101 зазначена у первинних документах	Облікова система підприємства	Автоматизований
19	Код валюти	Згідно з договором та первинними документами	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
20	Загальна вартість операції (за вирахуванням непрямих податків), грн	Сума відображення КО у БО	ІС: обліковий реєстр, Довідник «Договори»	Автоматизований
21	Код методу встановлення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки»	Метод ТЦ згідно з документацією	Документація з ТЦ	Ручний, Excel, після підготовки документації з ТЦ
22	Показник рентабельності	Код показника рентабельності відповідно до Додатку 7 Наказу №8	Документація з ТЦ	Ручний, Excel, Після підготовки документації з ТЦ
23	Цифрове значення показника рентабельності КО	Рентабельність КО з документацією	Документація з ТЦ	Ручний, Excel після підготовки документації з ТЦ
24	Інформація щодо групування КО	Дані щодо здійснення групування КО	Документація з ТЦ	Ручний, Excel
25	Сторона, що досліджується	Сторона КО, вибрана для дослідження	Документація з ТЦ	Ручний, Excel після підготовки документації з ТЦ
26	Джерело(а) інформації використане(ні) платником податків для встановлення відповідності умов КО принципу «витагнутої руки»	Дані про використані джерела Для сировинних товарів – згідно з Переліком джерел	Документація з ТЦ	Ручний, Excel після підготовки документації з ТЦ

Джерело: розроблено автором на основі [107].

## Аналіз структури Повідомлення про участь у МГК

Розділ	Назва рядка	Пояснення щодо заповнення
Загальні відомості	Статус учасника МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Чи входить підприємство до МГК?</li> <li>• пояснення щодо непоширення на нього визначення «учасник МГК»</li> </ul>
	Сукупний консолідований дохід МГК за фінансовий рік, що передує звітному	<p>Зазначається код інтервалу розміру доходу відповідно до трирівневої моделі:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• менше 50 млн євро;</li> <li>• від 50 до 750 млн євро;</li> <li>• перевищує 750 млн євро</li> </ul> <p>Валюта:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• у євро</li> <li>• валюта звітності МГК зазначається довідково</li> </ul> <p>Перерахунок валюти:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• за середнім обмінним курсом за звітний рік</li> </ul> <p>Розрахунок:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• розраховується згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія МГК</li> <li>• а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.</li> </ul>
	Дата закінчення фінансового року	<p>а) дата, яка є останнім днем фінансового року, за який готується консолідована фінансова звітність МГК</p> <p>б) дата закінчення фінансового року відповідно до внутрішніх положень материнської компанії МГК, якщо консолідована фінансова звітність МГК не готується</p> <p><i>інформація:</i></p> <p>1) чи співпадає фінансовий період, який застосовує МГК з календарним роком (який є звітним періодом для цілей ТЦ)</p> <p>2) для відліку строку подання Звіту у розрізі країн у разі, якщо МГК відповідає вимогам щодо його подання за відповідний фінансовий рік у відповідній юрисдикції</p>
	Дані щодо МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Назва МГК;</li> <li>• якщо не має конкретного найменування, вводиться найменування головного материнського підприємства цієї групи</li> </ul>
	Статус подання Звіту у розрізі країн	<p>а) Звіт подає кінцева материнська компанія;</p> <p>б) звіт подає уповноважений учасник МГК;</p> <p>в) відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії МГК подання звіту від такої МГК не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника МГК на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання</p>
	Дані щодо материнської компанії МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Назва та код відповідної держави (території) податкового резидентства материнської компанії;</li> <li>• повне юридичне найменування материнської компанії МГК, включаючи внутрішнє позначення юридичної форми;</li> </ul>

## Закінчення додатку ДД

Розділ	Назва рядка	Пояснення щодо заповнення
I		<ul style="list-style-type: none"> <li>інші ідентифікаційні номери (реєстраційний номер компанії, реєстраційний номер компанії або глобальний код ідентифікації юридичної особи)</li> </ul>
II	Дані щодо учасника МГК, уповноваженого материнською компанією на подання Звіту у розрізі країн	<ul style="list-style-type: none"> <li>Назва та код відповідної держави (території) податкового резидентства;</li> <li>повне юридичне найменування, включаючи внутрішнє позначення юридичної форми;</li> <li>країна, де учасник створений чи зареєстрований (якщо вона інша, ніж країна податкового резидентства);</li> <li>податковий ідентифікаційний номер;</li> <li>інші ідентифікаційні номери (реєстраційний номер компанії, реєстраційний номер компанії або глобальний код ідентифікації юридичної особи)</li> </ul>
III	Дані щодо країн, відповідно до законодавства яких МГК не подає Звіт у розрізі країн	<ul style="list-style-type: none"> <li>Заповнюється у разі, якщо МГК не зобов'язана подавати звіт через відсутність вимог, або за умови звільнення від такого подання відповідно до законодавства інших держав;</li> <li>зазначаються всі держави (території), в яких МГК здійснює свою діяльність, щодо яких не подається звіт</li> </ul>

Джерело: [117].

## Аналіз послідовності визначення сукупного консолідованого доходу МГК

Інформація щодо	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3
Статусу підготовки консолідованої звітності материнською компанією МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>Акції материнської компанії МГК перебувають в обігу на фондовій біржі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Акції материнської компанії МГК не перебувають в обігу на фондовій біржі;</li> <li>материнська компанія МГК відповідно до законодавства юрисдикції, в якій вона зареєстрована, не зобов'язана готувати консолідовану фінансову звітність;</li> <li>материнська компанія відповідно до політики МГК готує консолідовану фінансову звітність</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Акції материнської компанії МГК не перебувають в обігу на фондовій біржі;</li> <li>материнська компанія МГК відповідно до законодавства юрисдикції, в якій вона зареєстрована, не зобов'язана готувати консолідовану фінансову звітність;</li> <li>не готує таку звітність відповідно до політики МГК</li> </ul>
Про дохід МГК	Дохід, зазначений у консолідованій фінансовій звітності материнської компанії МГК, оприлюдненої разом з аудиторським звітом	Дохід, зазначений у консолідованій фінансовій звітності материнської компанії МГК	Платник здійснює аналіз за алгоритмом, наведеним у <i>додатку ЖЖ</i>

*Джерело:* розроблено автором на основі [46; 117; 120].



**Алгоритм аналізу у випадку, коли материнська компанія не готує  
консолідовану фінансову звітність**

Етап	Дія платника податків	
Етап 1	Визначення організаційної структури МГК: <ul style="list-style-type: none"> <li>• усі учасники</li> <li>• організаційно-правові форми</li> <li>• структури власності (із зазначенням часток володіння)</li> <li>• держави і території, де учасники здійснюють свою діяльність</li> </ul>	
Етап 2	Ідентифікація материнської компанії МГК	
Етап 3	Встановлення, чи була б обов'язковою підготовка консолідованої фінансової звітності МГК, якщо акції (корпоративні права) такої материнської компанії перебували б в обігу на фондовій біржі	
	<b>Варіант А</b>	<b>Варіант Б</b>
	Материнська компанія МГК не була б зобов'язана підготувати консолідовану фінансову звітність МГК	Материнська компанія МГК була б зобов'язана підготувати консолідовану фінансову звітність МГК
	Платник податків для цілей заповнення Повідомлення визнає, що не входить до складу МГК	Сукупний консолідований дохід МГК за фінансовий рік, що передувє звітному року, розраховується платником податків самостійно згідно з МФСЗ

*Джерело:* розроблено автором на основі [46; 117; 120].

Алгоритм підготовки Розділу І Звіту в розрізі країн

№ пор.	Показник діяльності МКГ у податковій юрисдикції	Підхід до заповнення
1	Доходи від операцій з пов'язаними особами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• За звітний період.</li> <li>• Включає доходи від продажу товарно-матеріальних цінностей та майна, послуг, роялті, відсотки, премії та будь-які інші суми.</li> <li>• Не включає платежі, отримані від інших учасників МКГ, які розглядаються як дивіденди у державі податкового резидентства платника</li> </ul>
2	Доходи від операцій з непов'язаними особами	
3	Доходи всього від операцій з непов'язаними та пов'язаними особами	
4	Прибуток (збиток) до оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> <li>• За звітний період.</li> <li>• Прибуток має включати всі надзвичайні статті доходу та витрат.</li> <li>• Прибуток/збиток може включати дивіденди, отримані від інших суб'єктів господарювання.</li> <li>• Якщо дивіденди включені включено, це слід зазначити у Розділі 3 Звіту</li> </ul>
5	Податок на прибуток сплачений	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ПнП сплачений учасниками МКГ, які є податковими резидентами у відповідній державі за звітний фінансовий рік.</li> <li>• Включає всі надзвичайні статті доходів та витрат.</li> <li>• Включає податок, сплачений суб'єктом господарювання до юрисдикції податкової резиденції та до інших податкових юрисдикцій.</li> <li>• включає податок на репатріацію, сплачений іншими підприємствами (пов'язаними/непов'язаними) щодо платежів до учасника МКГ.</li> <li>• <b>Приклад:</b> сума податку на репатріацію, утримана платником податку в Україні при виплаті доходу податковому резиденту Німеччини включається до суми податків сплачених МКГ у Німеччині</li> </ul>
6	Податок нарахований	<ul style="list-style-type: none"> <li>• За звітний період.</li> <li>• поточні податкові витрати включають лише операції у звітному фінансовому році.</li> <li>• не включає відстрочені податки або резерви на погашення невизначених податкових зобов'язань.</li> <li>• Податок на дивіденди включається лише за умови включення відповідних дивідендів у суму розрахунку ПнП до оподаткування і зазначення про них інформації в Таблиці 3 звіту</li> </ul>

№ пор.	Показник діяльності МКГ у податковій юрисдикції	Підхід до заповнення
7	<b>Статутний (зарєєстрований) капітал</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• На кінець звітнього періоду.</li> <li>• Включає власний капіталу всіх суб'єктів господарювання, резидентів для цілей оподаткування у податковій юрисдикції.</li> <li>• Для постійних представництв інформація про розмір статутного капіталу має повідомлятися у складі відомостей про того учасника МКГ, до якого відноситься таке постійне представництво, за винятком випадку, коли у постійного представництва діють регуляторні вимоги щодо віднесення частини статутного капіталу до такого постійного представництва.</li> <li>• Суми статутного капіталу для кожного учасника мають бути залишком власного капіталу після вирахування сум, які є накопиченим прибутком (або нерозподіленого прибутку). При визначенні цих сум можна дотримуватися стандартів бухгалтерського обліку у учасника МКГ</li> </ul>
8	<b>Накопичений нерозподілений прибуток</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• На кінець звітнього періоду.</li> <li>• Загальна сума нерозподіленого прибутку всіх учасників МКГ, які є податковими резидентами відповідної держави на дату закінчення звітнього фінансового року.</li> <li>• Для постійних представництв сума нерозподіленого прибутку включається до даних того учасника МКГ, до якого належить таке постійне представництво.</li> <li>• Сума може мати від'ємне значення.</li> <li>• У випадку, коли декілька компаній в одній юрисдикції, від'ємні суми мають бути еліміновані з позитивними (вказується нетто-результат)</li> </ul>
9	<b>Чисельність працівників</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• На кінець звітнього періоду.</li> <li>• Загальна чисельність працівників в еквіваленті повної зайнятості всіх учасників МКГ, які є резидентами цієї держави.</li> <li>• Може визначатися на кінець року на основі середнього рівня зайнятості за такий рік.</li> <li>• Може визначатися на будь-якій іншій основі, що послідовно, з року в рік, застосовується при наданні інформації щодо усіх держав.</li> <li>• Незалежні підрядники - фізичні особи, які виконують роботи, надають послуги учаснику МКГ, можуть бути включені.</li> <li>• Заокруглення допускається за умови, що не призводить до викривлення розподілу працівників між різними державами.</li> <li>• Для податкових резидентів України визначається як середня кількість працівників відповідно до Інструкції зі статистики кількості працівників 121</li> </ul>
10	<b>Балансова вартість матеріальних активів</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• На кінець звітнього періоду.</li> <li>• Сума чистої балансової вартості матеріальних активів усіх учасників МКГ відповідної держави.</li> <li>• Інформація про балансову вартість матеріальних активів постійних представництв повідомляється у складі відомостей про ту державу, де знаходиться представництво.</li> <li>• Не включає грошові кошти або грошові еквіваленти, нематеріальні активи, фінансові активи</li> </ul>

## Звіт про діяльність МГК за фінансовий рік для цілей ТЦ

Дані учасника МГК											
Країна податкової юрисдикції	Країна А		Усього Країна А	Країна Б		Усього Країна Б	Усі учасники МГК, що не мають податкового резидентства		Усього по учасниках, що без податкового резидентства	Усього МГК	
	Назва	Компанія А1		Компанія А2	Компанія Б1		Компанія Б2	Компанія Х1			Компанія Х2
<b>ОПФ</b>	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	X	
<b>Код платника податків</b>	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	X	
<b>Інший реєстраційний номер</b>	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	X	
<b>Місце знаходження</b>	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	X	
<b>Валюта</b>	Валюта материнської компанії	СьС	СьС	СьС	СьС	СьС	СьС	СьС	СьС	СьС	
	Валюта учасника МГК	PD1	PD1	X	PD1	PD1	X	PD1	PD1	X	
	Середній курс перерахунку	PD1	PD1	X	PD1	PD1	X	PD1	PD1	X	
<b>Дохід від ГО з пов'язаними особами</b>	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	
<b>Дохід від ГО з НЕ пов'язаними особами</b>	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	
<b>Всього доходу</b>	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	
<b>Прибуток (збиток) до оподаткування</b>	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	

Дані учасника МГК											
Країна податкової юрисдикції		Країна А		Усього Країна А	Країна Б		Усього Країна Б	Усі учасники МГК, що не мають податкового резидентства		Усього по учасниках, що без податкового резидентства	Усього МГК
Назва		Компанія А1	Компанія А2		Компанія Б1	Компанія Б2		Компанія Х1	Компанія Х2		
Дивіденди, отримані від інших учасників МГК	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
ПнП сплачений	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
ПнП нарахований	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
Включаючи: податок на дивіденди	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
Статутний (зарєстрований) капітал	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
Накопичений нерозподілений прибуток	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
Чисельність працівників		PD1	PD1	СьС	PD1	PD1	СьС	PD1	PD1	СьС	T2
Балансова вартість матеріальних активів	У валюті учасника МГК	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	PD1	PD1	T1	T2
	У валюті звіту	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	CD	CD	СьС	T2
тип економічної діяльності:		СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	СьС	СьС	X	X

СьС - дані, що зазначаються у  
Звіті

PD1- Первинні дані для  
розрахунку

CD - проміжні дані

T1 - підсумок по юрисдикції у валюті іншій,  
ніж валюта звіту

T2 - підсумок  
по МГК

Джерело: розроблено автором.

## Вдосконалення форми Звіту в розрізі країн

11	Держава (територія), в якій здійснює діяльність міжнародна група компаній			Австрія		Кіпр
	Код валюти фінансової звітності материнської компанії міжнародної групи компаній			978		
21.2	Найменування учасника міжнародної групи компаній (українською мовою)			ГмбХ «Кляйн Д»*	ГмбХ «Кляйн НГХ»*	ЛЛС «Стандарт В»*
21.2	Найменування учасника міжнародної групи компаній (англійською мовою)			GmbH «Klein D»*	GmbH «Klein NGH»*	LLC «Standard B»*
22	Код статусу учасника у міжнародній групі компаній			UNC101	UNC101	UNC101
Рядки 23-28	Реєстраційні дані учасників МГК			Згідно реєстраційних документів	Згідно реєстраційних документів	Згідно реєстраційних документів
13	Доходи	13.1	Відповідно до угод, укладених із непов'язаними особами	155 536 000	25 785 859	789 654 231
		13.2	Відповідно до угод, укладених із пов'язаними особами	25 654 875	89 789 354	1 589 231 456
14	Прибуток (збиток) до оподаткування			8 754 964	35 748 000	348 996 587
15	Податок на прибуток (корпоративний податок) або його аналог сплачений			2 489 548	7 548 957,65	85 964 347
16	Податок на прибуток (корпоративний податок) або його аналог нарахований			5 986 321	8 489 369	27 147 258
17	Статутний (зареєстрований) капітал			35 678 412	32 456 879	114 569 231
18	Накопичений нерозподілений прибуток			89 645 258	54 698 256	258 638 247
19	Чисельність працівників			368	895	3 897
20	Балансова вартість матеріальних активів			189 658 258	369 587 852	896 741 256
30	Відомості про тип (типи) економічної діяльності:	30.1	Код (коди) типу економічної діяльності	-	-	-
		[К]		-	-	-
	а) дослідження і розробки			-	-	-
				-	-	-

## Закінчення таблиці III.3

	б) володіння або управління інтелектуальною власністю			
	в) закупівлі та постачання	-	-	CBC503
	г) виробництво та обробка	-	-	-
	г) продажі, маркетинг або дистрибуція	CBC505	-	-
	д) адміністративні, управлінські або допоміжні послуги	-	-	-
	є) надання послуг непов'язаним особам	-	-	-
	е) внутрішньогрупове фінансування	-	-	-
	ж) надання регульованих фінансових послуг	-	-	-
	з) страхування	-	CBC510	-
	і) володіння акціями або іншими інструментами власного капіталу	-	-	-
	й) діяльність відсутня	--		-
	к) інший тип діяльності	-	-	-
30.2[B]	Інша інформація про учасника (українською мовою)	-	-	-
30.3[B]	Інша інформація про учасника (англійською мовою)	-	-	-

\* з метою забезпечення конфіденційності назви та реєстраційні дані підприємств було змінено

Джерело: розроблено автором на основі даних клієнтів ТОВ «КРАТІЯ» [127].

## Аналіз структури мастер-файлу

Елемент	Зміст
Інформація про товари та послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>опис ланцюга поставок для п'яти найбільших продуктів та/або послуг МГК за оборотом;</li> <li>опис ланцюга поставок продукції та/або послуг, оборот яких складає більше 5 відсотків обороту МГК; опис може мати форму діаграми;</li> <li>опис основних географічних ринків для продуктів та послуг МГК;</li> </ul>
Інформація про внутрішньогрупові послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>список та короткий опис внутрішньогрупових послуг, включаючи опис потужностей основних локацій для надання важливих послуг;</li> <li>політика ТЦ для розподілу витрат на послуги та визначення цін</li> </ul>
Інформація про реструктуризацію	<ul style="list-style-type: none"> <li>опис важливої реструктуризації бізнесу;</li> <li>операції придбання та поглинання, що відбулися під час фінансового року</li> </ul>
Дані функціонального аналізу	<ul style="list-style-type: none"> <li>Дані короткого письмового функціонального аналізу з описом основних внесків у створення вартості окремими суб'єктами МГК, тобто виконаних ключових функцій, важливих ризиків і активів, що використані</li> </ul>
Інформація про нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> <li>Загальний опис загальної стратегії МГК щодо розробки, володіння та експлуатації НМА;</li> <li>Інформація про розташування основних науково-дослідних потужностей та їх управління;</li> <li>Перелік НМА або груп нематеріальних цінностей групи МГК, які мають важливе значення для цілей трансфертного ціноутворення і інформація, які юридичні особи МГК володіють ними;</li> <li>Перелік важливих угод серед пов'язаних підприємств щодо НМА, включаючи угоди про участь у витратах, внесок про надання дослідницьких послуг та ліцензійні угоди;</li> <li>Загальний опис політики ТЦ МГК групи щодо НДДКР та НМА;</li> <li>Загальний опис будь-яких важливих постачань НМА серед асоційованих підприємств протягом фінансового року, включаючи компанії, країни та компенсацію</li> </ul>
Інформація про фінансову активність	<ul style="list-style-type: none"> <li>Загальний опис того, як фінансується МГК, у тому числі важливі фінансові угоди з кредиторами, не пов'язаними між собою;</li> <li>Ідентифікація будь-яких членів групи МГК, які виконують функцію центрального фінансування групи, включаючи їх юрисдикцію згідно із законами якої вони діють, та країну їх фактичного управління;</li> <li>Загальний опис політики ТЦ, пов'язаний з механізмами фінансування між асоційованими підприємствами</li> </ul>
Фінансова інформація	<ul style="list-style-type: none"> <li>Річна консолідована фінансова звітність МФК за відповідний фінансовий рік, що підготовлена для регуляторних внутрішніх управлінських, податкових або інших цілей</li> </ul>
Податкова інформація	<ul style="list-style-type: none"> <li>Перелік та короткий опис угод про попереднє трансфертне ціноутворення, укладених компаніями МГК;</li> <li>інші податкові норми щодо розподілу доходу між країнами</li> </ul>

Джерело: [29; 46; 48].



## Взаємозв'язок Додатку ТЦ з іншою звітністю з ТЦ

№ рядка додатку з ТЦ	Назва рядка додатку ТЦ	Зміст	Взаємозв'язок з іншою звітністю з ТЦ
12	Номер додатка	Номер відповідного додатка Звіту про КО (для кожного контрагента, який бере участь у КО складають окремий додаток)	Дані Звіту про КО
13	Номер з/п контрольованої операції	Порядковий номер КО, який вказано в графі 1 розділу «Відомості про контрольовані операції» додатка до Звіту про КО (графа 12)	
14, (16)	Мінімальне (максимальне) значення діапазону цін / рентабельності	Мінімальне (максимальне) значення діапазону цін/рентабельності при продажу товарів/послуг, до якого проведено коригування податкових зобов'язань. У разі використання показника діапазону рентабельності зазначають Цифрове значення такого показника у відсотках	Дані з документації з ТЦ
15, (17)	Сума коригування	Сума коригування при продажу (придбанні) товарів /робіт/послуг	Підсумкове значення показників графи 15 (17) Додатка ТЦ переносять до відповідних рядків Додатка РІ та Додатка ЦП Декларації з ПнП

Джерело: [29;107; 129].

**Приклад заповнення податкової звітності при здійсненні  
самостійного коригування з ТЦ ТОВ «ЕПЦЕНТР К»**

<b>Звітність з ТЦ</b>	<b>№ рядка звітності</b>	<b>Назва рядка звітності</b>	<b>Значення</b>
Додаток ТЦ	14	Мінімальне значення діапазону цін/рентабельності	250*10,000.00=2,500,000.00
Додаток ТЦ	15	Сума коригування	500,000.00
Додаток ТЦ	16	Максимальне значення діапазону цін/рентабельності	135*10,000.00=1,350,000.00
Додаток ТЦ	17	Сума коригування	150,000.00
Додаток РІ	3.1.3	Сума перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні КО	500,000.00
Додаток РІ	3.1.4	Сума перевищення договірної вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні КО	150,000.00
Додаток РІ	03	Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (рядок 01-рядок 02) (+, -)	+650,000.00
Податкова декларація з ПнП	03 (РІ)	Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	+ 650,000.00
Податкова декларація з ПнП	04	Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03РІ) (+, -)	+650,000.00
Податкова декларація з ПнП	06	Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 - рядок 05ПЗ) x ____4 / 100)	650,000.00*18%=117,000.00

*Джерело:* розроблено автором.

## Звітність з трансфертного ціноутворення підприємства

Форма	Обов'язок подання	Призначення	Термін подання	Нормативний документ, що регламентує порядок складання та форму
Звіт про КО	Підприємства, які здійснювали КО у звітному році	Відомості про КО	До 01 жовтня року, що настає за звітним	Наказ МФУ від 18.01.2016 № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про КО»
Повідомлення про участь у МГК	Підприємства, які здійснювали КО у звітному році	Відомості про участь у МГК	До 01 жовтня року, що настає за звітним	Наказ МФУ від 14.12.2020 № 764 «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн МГК»
Звіт в розрізі країн МГК	<p>1) Критерій розміру доходу: сукупний консолідований дохід МГК, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року перевищує еквівалент 750 мільйонів євро;</p> <p>2) Критерій обставин</p> <p>2.1. Платник податків є материнською компанією МГК;</p> <p>2.2. Материнська компанія МГК уповноважує платника податків – резидента України на подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу.</p>	Відомості про суму доходів та сплаченого ПнП підприємствами МГК	<ul style="list-style-type: none"> <li>Протягом дванадцяти місяців після закінчення фінансового року, встановленого материнською компанією МГК</li> <li>у разі відсутності відомостей про встановлений материнською компанією МГК фінансовий рік – протягом дванадцяти місяців після закінчення календарного року</li> </ul>	Наказ МФУ від 14.12.2020 № 764 «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній»

**Продовження додатку ММ**

<b>Форма</b>	<b>Обов'язок подання</b>	<b>Призначення</b>	<b>Термін подання</b>	<b>Нормативний документ, що регламентує порядок складання та форму</b>
	<p>2.3. Відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії МГК подання звіту від такої МГК не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника МГК подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання.</p> <p>2.4. Між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії МГК або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) не набрала чинності відповідна угода QCAA;</li> <li>б) наявні факти систематичного невиконання відповідної угоди QCAA</li> </ul>			

**Продовження додатку ММ**

Форма	Обов'язок подання	Призначення	Термін подання	Нормативний документ, що регламентує порядок складання та форму
Глобальна документація з ТЦ (майстер-файл)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Платник податків, що входить до складу МГК, якщо сукупний консолідований дохід МГК за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія МГК, дорівнює або перевищує еквівалент 50 млн євро.</li> <li>• Якщо в Україні зареєстровані два та більше платників податків, що входять до складу однієї і тієї ж МГК, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, направляє запит про надання майстер-файлу лише одному з таких платників податків за своїм вибором</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• На запит контролюючого органу, що може бути направлений не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців з дати закінчення фінансового року встановленого МГК, до якої належить такий платник податків, а у разі відсутності відомостей про встановлений МГК фінансовий рік - не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців після закінчення звітного року.</li> </ul> <p>Строк: протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту.</p>	ПКУ
Документація з ТЦ	Платники, які здійснювали КО у звітному році	Підтвердження відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»	На запит контролюючого органу, що надсилається не раніше 01 жовтня Строк: протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту	Довільна форма Зміст – пп.39.4.6 ПКУ

**Закінчення додатку ММ**

<b>Форма</b>	<b>Обов'язок подання</b>	<b>Призначення</b>	<b>Термін подання</b>	<b>Нормативний документ, що регламентує порядок складання та форму</b>
Податкова декларація з ПнП	Підприємства, які у звітному періоді здійснювали самостійне коригування з ТЦ	1. Загальне – розрахунок податкового зобов'язання з ТЦ 2. Для цілей ТЦ – самостійне коригування об'єкта оподаткування ПнП	1. Для платників ПнП для яких встановлено квартальний звітний період- 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу. 2. Для платників ПнП, для яких встановлено річний звітний період– протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року 3. Для цілей ТЦ до 01 жовтня року наступного за звітним без застосування штрафних санкцій	Наказ МФУ від 20.10.2015 № 897 «Про затвердження форми Податкової декларації з ПнП»
Додаток РІ до Податкової декларації з ПнП	Підприємства, які у звітному періоді здійснювали самостійне коригування з ТЦ			
Додаток ТЦ до Податкової декларації з ПнП	Підприємства, які у звітному періоді здійснювали самостійне коригування з ТЦ	Інформація про розрахунок самостійного ТЦ коригування		
Додаток ЦП до Податкової декларації з ПнП	Підприємства, які у звітному періоді здійснюють самостійне коригування з ТЦ з цінними паперами	Інформація про розрахунок самостійного ТЦ коригування для операцій з цінними паперами		
Додаток ПН до Податкової декларації з ПнП	Підприємства, які у звітному періоді виплачували конструктивні дивіденди	Для розрахунку податку на репатріацію для конструктивних дивідендів		

Джерело: [29; 107; 117; 127; 129].

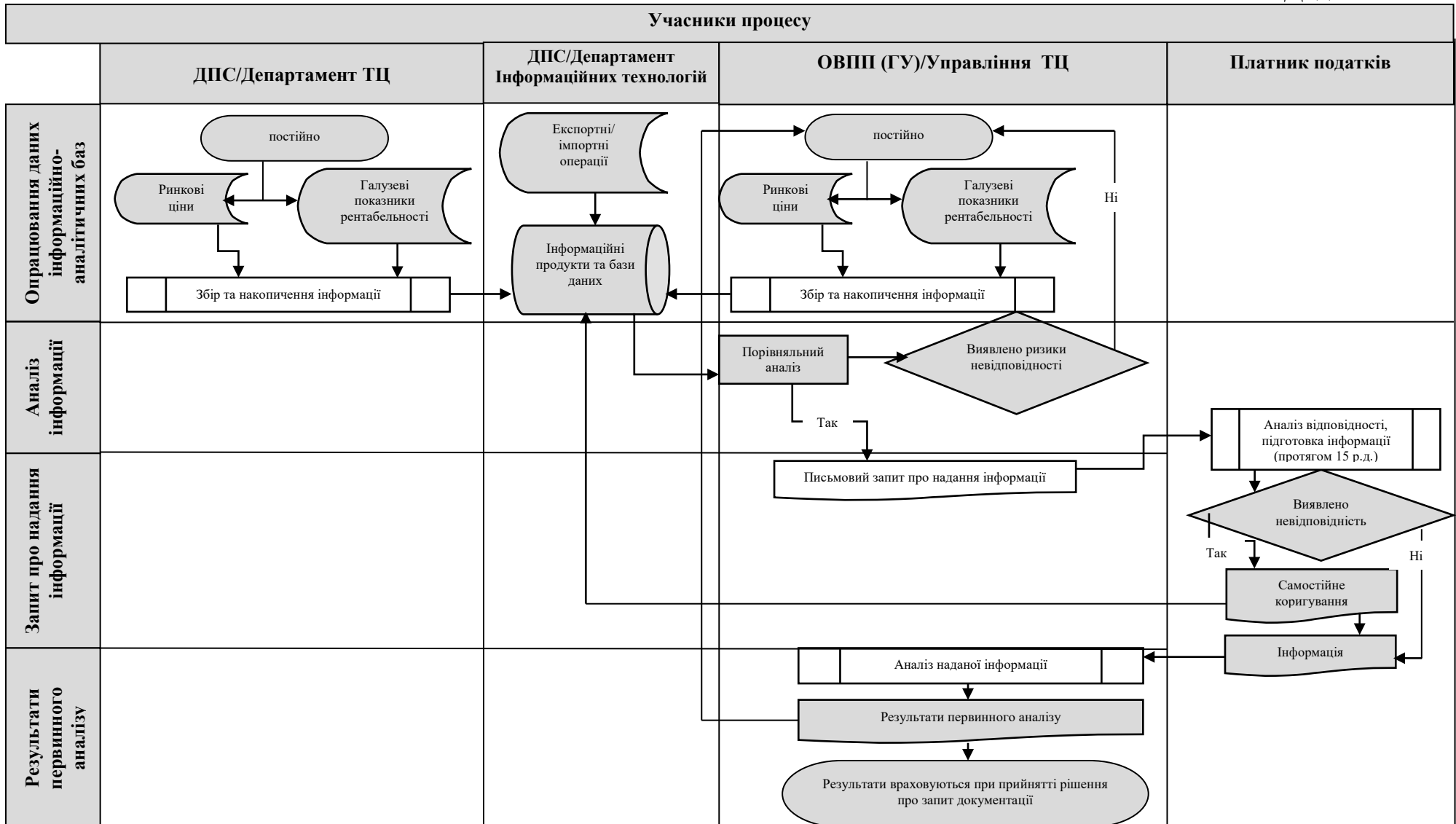


Рис. НН.1. Первинний аналіз інформації про здійснені КО

Джерело: розроблено автором на основі [14; 15].

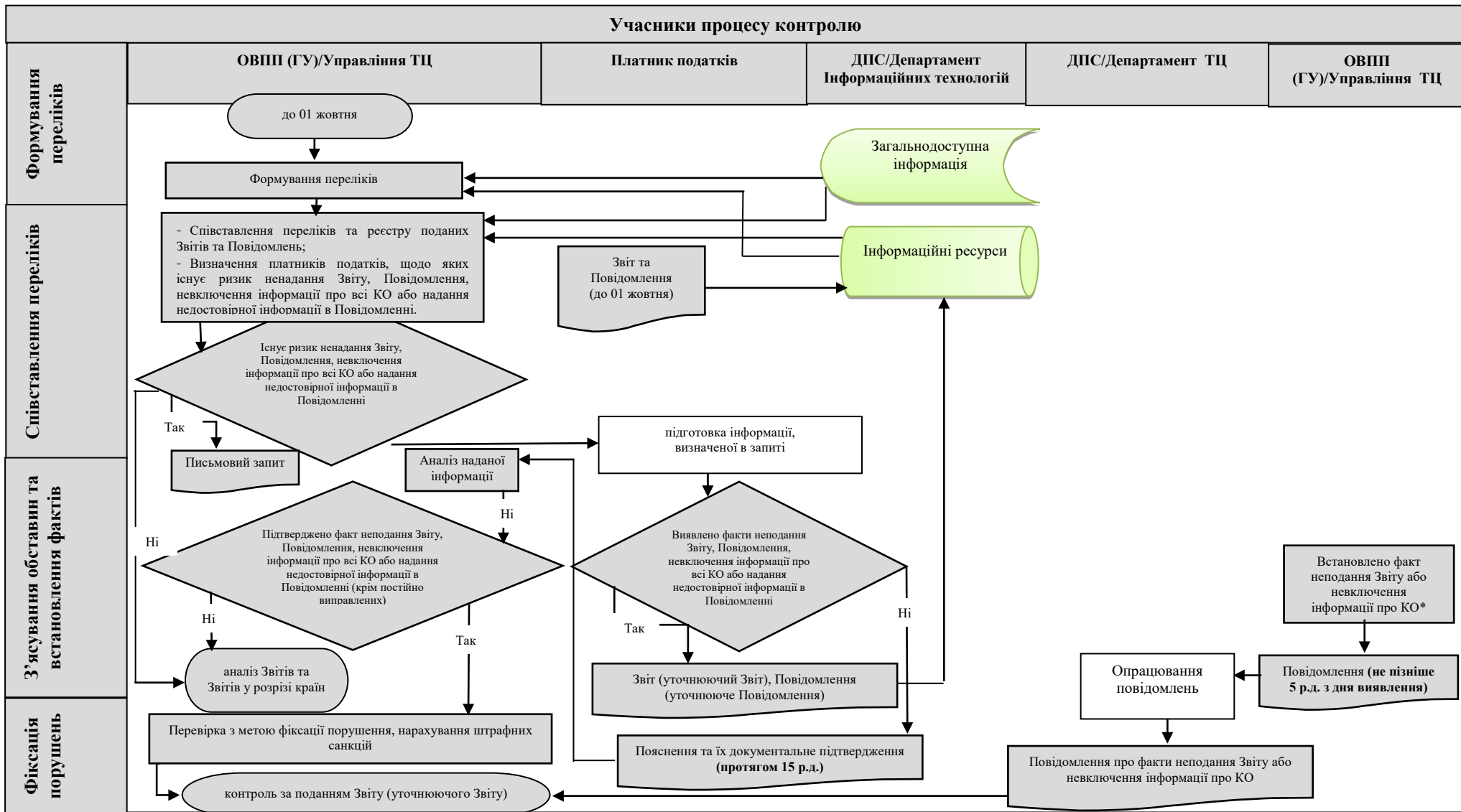


Рис. НН.2. Контроль за своєчасністю та повнотою подання звітів про КО та повідомлень про участь у МГК

Джерело: розроблено автором на основі [14; 15].



## Рекомендована структура типової форми

## Перелік платників податків, господарські операції яких підпадають під критерії контрольованих

Інформація	№ рядка
Код платника податків	1
Назва платника податків	2
Інформація про засновників, бенефіціарних власників (згідно з реєстраційними даними)	3
Дохід за звітний період	4
Сума перевищення нарахованих процентів за кредитами, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, над 50% фінансового результату (ряд.3.1.1 додатку ПІ)	5
Коригування фінансового результату при імпорті (ряд.3.1.6.1 + ряд.3.1.6.2 + ряд.3.1.6.3 додатку ПІ)	6
Коригування фінансового результату при експорті (ряд.3.1.7 + ряд.3.1.7.1 + ряд.3.1.7.2 додатку ПІ)	7
Сума витрат по нарахуванню роялті (ряд. 3.1.8 додатку ПІ)	8
Наявність операцій з постачання послуг нерезидентами (згідно з податковими накладними)	9
Наявність інформації щодо: експорту, імпорту, додатку ПН	10
Контрагент-нерезидент	11
Адреса контрагента	12
Код країни	13
Назва країни	14
Країна включена до Переліку держав, чинного у звітному періоді	15
Країна включена до Переліку ОПФ, чинного у звітному періоду	16
Пов'язана особа	17
<b>Сума операції</b>	18
Коригування (за необхідності)	19
Скоригована сума операції	20

Джерело: розроблено автором.

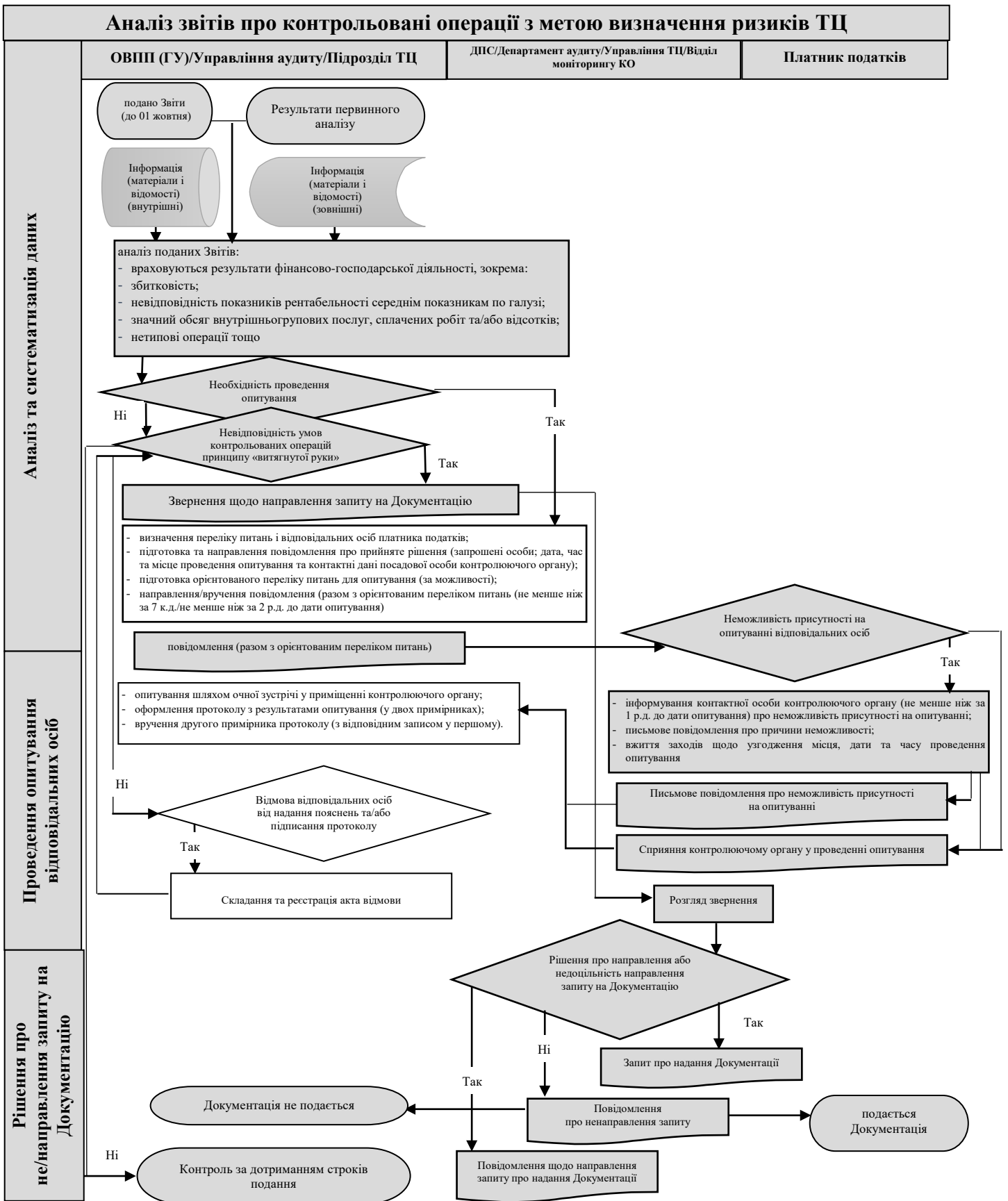


Рис. НН.3. Аналіз звітів про КО та повідомлень по участь в МГК з метою визначення ризиків з ТЦ

Джерело: розроблено автором на основі [14; 15].

## Показники для аналізу ризиків з ТЦ

№ рядка	Інформація	Підприємство 1	Підприємство 2	
1	Звітний рік	<b>2021</b>	<b>2021</b>	
2	Код ЄДРПОУ платника податків	<b>10102040</b>	<b>10102030</b>	
3	Найменування платника	<b>ТОВ "Рітейл А"*</b>	<b>ТОВ "Рітейл Б"*</b>	
4	Код виду економічної діяльності	46.30	46.40	
5	Назва виду економічної діяльності	Оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами	Оптова торгівля товарами господарського призначення	
6	Дохід (виручка) від реалізації	10 500 200 000,00	150 233 800 000,00	
7	Загальна сума КО	575 020 635,00	8 950 800 842,00	
8	Дані фінансової звітності та податкової звітності	Власний капітал	585 340 000,00	2 070 043 200,00
9		довгострокові кредиту банку	5 632 017 895,00	25 960 037 854,00
10		Інші довгострокові зобов'язання	-	-
11		Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями)	63 258 749,00	1 060 805 987,00
12		Інша поточна кредиторська заборгованість	19 575 704 356,00	100 190 717 959,00
13		Баланс	<b>25 856 321 000,00</b>	<b>129 281 605 000,00</b>
		Активи	<b>25 856 321 000,00</b>	<b>129 281 605 000,00</b>
14		Сума непрямих податків	1 677 941 533,33	24 836 248 026,33
15		Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	8 822 258 466,67	125 397 551 973,67
16		Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	5 511 008 900,00	97 900 084 123,00
17		<b>Валовий: прибуток</b>	<b>3 311 249 566,67</b>	<b>27 497 467 850,67</b>
18		Операційні витрати	<b>2 848 176 567,00</b>	<b>28 013 798 096,79</b>
19		Адміністративні витрати	1 040 089 072,00	14 876 291 177,79
20		витрати на збут	1 430 000 495,00	5 687 459 240,00
21		Інші операційні витрати	378 087 000,00	7 450 047 679,00
22	Інші операційні доходи	150 378 500,00	297 000 632,00	
23	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)	<b>613 451 499,67</b>	<b>-219 329 614,12</b>	

## Продовження таблиці НН.2

№ рядка	Інформація		Підприємство 1	Підприємство 2	
24		амортизація	10 000 000,00	35 000 000,00	
25		фінансові витрати	25 000 852,00	105 695 321,00	
26		Фінансовий результат до оподаткування:	<b>588 450 647,67</b>	<b>-325 024 935,12</b>	
27		Об'єкт оподаткування	305 605 361,11	-	
28		Податок на прибуток	<b>55 008 965,00</b>	<b>0,00</b>	
29		Проценти (сплачені) у додатку ПН	98 233 383,00	1 230 402 000,00	
30		Роялті (сплачені) у додатку ПН/ Сума КО (нарахування роялті) у Звіті про КО	27 000 000,00	103 500 000,00	
29		Чистий фінансовий результат: прибуток	<b>533 441 682,67</b>	<b>-325 024 935,12</b>	
30		Сума виплат за НМА попередній рік	22 496 304,00	57 796 304,00	
31	<b>Експортні КО</b>	товар (201)	432 550 800,00	1 216 311 842,00	
32		НМА (202)	-	-	
33		цінні папери (203)	-	-	
34		послуга (204)	-	-	
35		банківська послуга (205)	-	-	
36		фінансова послуга (крім банківських послуг) (206)	-	-	
37		робота (207)	-	-	
38		фінансування ПП (208)	-	-	
39		сировинні товари (209)	-	-	
40		Всього Експорт-ні КО	<b>432 550 800,00</b>	<b>1 216 311 842,00</b>	
41		<b>Імпортні КО</b>	товар (201)	-	6 400 587 000,00
42			НМА (202)	27 000 000,00	103 500 000,00
43	цінні папери (203)		-	-	
44	послуга (204)		27 000 000,00	1 230 402 000,00	
45	банківська послуга (205)		115 469 835,00	1 230 402 000,00	
46	фінансова послуга (крім банківських послуг) (206)		-	-	
47	робота (207)		-	-	
48	фінансування ПП (208)		-	-	
49	сировинні товари (209)		-	-	
50	Всього Імпортні КО		<b>142 469 835,00</b>	<b>2 460 804 000,00</b>	
51	Експортні КО ≥ імпортні КО (так/ні)		так	ні	
52	Обсяг КО в загальній діяльності платника	Загальна сума КО/Чистий дохід	0,07	0,07	

## Продовження таблиці НН.2

№ рядка	Інформація		Підприємство 1	Підприємство 2
53	Обсяг експортних КО в чистому доході (виручці)	Загальна сума експортних КО/Чистий дохід	0,05	0,01
54	Обсяг імпорتنних КО в сумі собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат	Загальна сума імпорتنних КО/(Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) + Операційні витрати)	0,02	0,02
55	Обсяг операцій з пов'язаними особами-нерезидентами, зареєстрованими у державах (на території), включених до Переліку держав	Сума КО за кодом підстави віднесення господарських операцій до контрольованих «030»/Загальна сума КО	-	35 852 742 000,00
56	Обсяг операцій з пов'язаними особами-нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до Переліку ОПФ	Сума КО за кодом підстави віднесення господарських операцій до контрольованих «040»/Загальна сума КО	-	18 325 489 587,00
57	Валова рентабельність	Валовий прибуток/Чистий дохід	0,38	0,22
58	Валова рентабельність собівартості	Валовий прибуток/Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)	0,60	0,28
59	Чиста рентабельність	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)/Чистий дохід	0,07	0,00
60	Чиста рентабельність витрат	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)/Повна собівартість	0,07	0,00
61		Повна собівартість = Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) + Операційні витрати	8 359 185 467,00	125 913 882 219,79

## Продовження таблиці НН.2

№ рядка	Інформація		Підприємство 1	Підприємство 2
62	Чиста рентабельність операційних витрат (Berry ration)	Валовий прибуток/Операційні витрати	1,16	0,98
63	Рентабельність активів	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)/Активи	0,02	0,00
64	Рентабельність капіталу	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)/Капітал	1,05	-0,11
65	Коефіцієнт рентабельності операційної діяльності за ЕВІТДА	ЕВІТДА/ (Чистий дохід + Інші операційні доходи)	0,07	0,00
66		ЕВІТДА = Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток) + Амортизація	623 451 499,67	-184 329 614,12
67	Співвідношення фінансових витрат до показника ЕВІТДА	Фінансові витрати/ ЕВІТДА*100 > 30%	0,04	-0,57
68	Податкова віддача	Податок на прибуток/ Дохід від будь-якої діяльності	0,01	0,00
69	Збитковість	Фінансовий результат до оподаткування має від'ємне значення (при розрахунку за декілька податкових періодів (років) – більш ніж в одному звітному періоді)	-	-325 024 935,12
70	Від'ємні чисті активи за наявності кредиту	(Баланс – Інші довгострокові зобов'язання – Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями) < 0	0,00	0,00
71	Коефіцієнт фінансової стійкості	Власний капітал/ (Довгострокові зобов'язання + Поточні зобов'язання)	0,02	0,02
72	Коефіцієнт покриття процентів	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)/Фінансові витрати	24,54	-2,08

## Продовження таблиці НН.2

№ рядка	Інформація		Підприємство 1	Підприємство 2
73	Співвідношення суми КО з НМА (роялті, патенти та інші) до загальної суми операційних витрат	Сума КО за НМА/ (Собівартість + Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати)	0,32%	0,08%
74	Зміна суми виплат за НМА (+/-20%) порівняно з минулим періодом	(Сума виплат за НМА за звітний рік – Сума виплат за НМА за попередній рік)/ Сума виплат за НМА попередній рік*100 >+/-20%	20,02%	79,08%
75	Зміна суми нарахувань за НМА (+/-20%) порівняно з минулим періодом	(Сума КО за НМА за звітний рік – Сума КО за НМА за попередній рік)/ Сума КО за НМА за попередній рік *100 >+/-20%	-	-
76	Частка суми КО з нарахування витрат за роботами, послугами, операціями з цінними паперами та НМА понад 5%	Сума імпорتنих КО (тип предмету операцій: послуги, роботи, НМА, цінні папери)/ Загальна сума КО >5%	0,51%	0,89%
77	Співвідношення між об'єктами оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток)/ Об'єкт оподаткування	1,75	-
78	Валова збитковість	Валовий збиток	-	-256 500 979,12
79	Сума інших витрат перевищує 30% суми всіх витрат	(Інші операційні витрати + Інші витрати) /(Собівартість + Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші операційні витрати + Фінансові витрати + Інші витрати)*100 >30%	4,51%	5,91%

## Закінчення таблиці НН.2

№ рядка	Інформація		Підприємство 1	Підприємство 2
80	За наявності нарахування в звіті про КО % за позиками в додатку ПН виплата за рік становить не більше 5%	Проценти (сплачені) у додатку ПН /Сума КО (нарахування відсотків) у Звіті про КО *100 <5%	85,07%	100,00%
81	За наявності нарахування за НМА (роялті) в звіті про КО в додатку ПН виплата за рік становить не більше 5%	Роялті (сплачені) у додатку ПН/ Сума КО (нарахування роялті) у Звіті про КО *100 <5%	100,00%	100,00%

*\* з метою забезпечення конфіденційності назви та реєстраційні дані підприємств було змінено*

*Джерело: розроблено автором*



**Вибірка юридичних осіб за критеріями незалежності**  
**(для розрахунку середніх показників по галузі)**

Звітний рік	Код ЄДРПОУ платника податків	Найменування платника	Код виду економічної діяльності	Дохід (виручка) від реалізації
1	2	3	4	5
2021	10102040	ТОВ "Рітейл А"*	46.3	Оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами
2021	10102030	ТОВ "Рітейл Б"*	46.4	Оптова торгівля товарами господарського призначення
2021	32490244	ТОВ «ЕПЦЕНТР К»	47.78	ТОВ «ЕПЦЕНТР К»

\* з метою забезпечення конфіденційності назви та реєстраційні дані підприємств було змінено

Джерело: розроблено автором на основі даних клієнтів ТОВ «КРАТІЯ» та ТОВ «ЕПЦЕНТР К».

**Реєстр «Оцінка та класифікація платників податків за ймовірністю ризику та наслідками ризику»**

Інформація		№ рядка	Підприємство 1	Підприємство 2
Звітний рік		1	2021	2021
Код ЄДРПОУ платника податків		2	10102040	10102030
Найменування платника		3	ТОВ "Рітейл А"*	ТОВ "Рітейл Б"*
Код виду економічної діяльності		4	46.3	46.4
Назва виду економічної діяльності		5	Оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами	Оптова торгівля товарами господарського призначення
Дохід (виручка) від реалізації		6	10,500,200,000.00	150,233,800,000.00
Загальна сума КО		7	575,020,635.00	8,950,800,842.00
Дані фінансової звітності	власний капітал	8	585,340,000.00	2,070,043,200.00
	довгострокові кредиту банку	9	5,632,017,895.00	25,960,037,854.00
	інші довгострокові зобов'язання	10	-	-
	поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями)	11	63,258,749.00	1,060,805,987.00
	інша поточна кредиторська заборгованість	12	19,575,704,356.00	100,190,717,959.00
	баланс	13	25,856,321,000.00	129,281,605,000.00
	сума непрямих податків	14	1,677,941,533.33	24,836,248,026.33
	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	15	8,822,258,466.67	125,397,551,973.67
	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	16	5,511,008,900.00	97,900,084,123.00
	<b>валовий: прибуток</b>	17	3,311,249,566.67	27,497,467,850.67
	операційні витрати	18	2,848,176,567.00	28,013,798,096.79
	адміністративні витрати	19	1,040,089,072.00	14,876,291,177.79
	витрати на збут	20	1,430,000,495.00	5,687,459,240.00
	інші операційні витрати	21	378,087,000.00	7,450,047,679.00
	інші операційні доходи	22	150,378,500.00	297,000,632.00
	Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток/збиток)	23	613,451,499.67	-219,329,614.12
	амортизація	24	10,000,000.00	35,000,000.00
	фінансові витрати	25	25,000,852.00	105,695,321.00
	чистий прибуток	26	588,450,647.67	-325,024,935.12
	об'єкт оподаткування		305,605,361.11	-
податок на прибуток		55,008,965.00	-	

## Продовження таблиці НН.4

Інформація		№ рядка	Підприємство 1	Підприємство 2		
Експорт-ні КО	товар (201)	27	432,550,800.00	1,216,311,842.00		
	НМА (202)	28	-	-		
	цінні папери (203)	29	-	-		
	послуга (204)	30	-	-		
	банківська послуга (205)	31	-	-		
	фінансова послуга (крім банківських послуг) (206)	32	-	-		
	робота (207)	33	-	-		
	фінансування ПП (208)	34	-	-		
	сировинні товари (209)	35	-	-		
	Всього Експорт-ні КО	36	432,550,800.00	1,216,311,842.00		
Імпортні КО	товар (201)	37	-	6,400,587,000.00		
	НМА (202)	38	27,000,000.00	103,500,000.00		
	цінні папери (203)	39	-	-		
	послуга (204)	40	27,000,000.00	1,230,402,000.00		
	банківська послуга (205)	41	115,469,835.00	1,230,402,000.00		
	фінансова послуга (крім банківських послуг) (206)	42	-	-		
	робота (207)	43	-	-		
	фінансування ПП (208)	44	-	-		
	сировинні товари (209)	45	-	-		
	Всього Імпортні КО	46	142,469,835.00	2,460,804,000.00		
Експортні КО $\geq$ імпортні КО (так/ні)		47	так	ні		
ЧРВ (експортні КО $\geq$ імпортні КО)		48	7.34%	-0.15%		
Діапазон ЧРВ (якщо експортні КО $\geq$ імпортні КО)	Діапазон ЧР (якщо імпортні КО $>$ експортні КО)	За звітний рік	Нижня межа	49	2.70%	1.52%
			Медіана	50	4.90%	3.40%
			Верхня межа	51	9.60%	7.90%
	Середньо-зважена за 3 роки	Нижня межа	52	2.71%	1.48%	
		Медіана	53	5.41%	3.54%	
		Верхня межа	54	9.20%	8.32%	
Відхилення від мінімального значення діапазону		31	4.64%	-1.67%		
Відхилення від медіани діапазону		32	2.44%	-3.55%		
Рівень ймовірності ризику (високий, середній, низький)		33	середній	високий		
Оцінка наслідків ризику (за відхиленням від мінімального значення)		34	6,981,591,702.04	-37,694,504,123.28		

## Закінчення таблиці НН.4

Інформація	№ рядка	Підприємство 1	Підприємство 2
Оцінка наслідків ризику (за відхиленням від медіани)	35	3,671,354,257.11	-62,558,153,754.60
Скоригована оцінка наслідків ризику (на % експортних/імпортних КО; на підвищуючий/ понижуючий коефіцієнт)	36	287,603,386.22	-736,684,350.36
Рівень наслідків ризику (незначний, помірний, суттєвий)	37	помірний	суттєвий

*\* з метою забезпечення конфіденційності назви та реєстраційні дані підприємств було змінено*

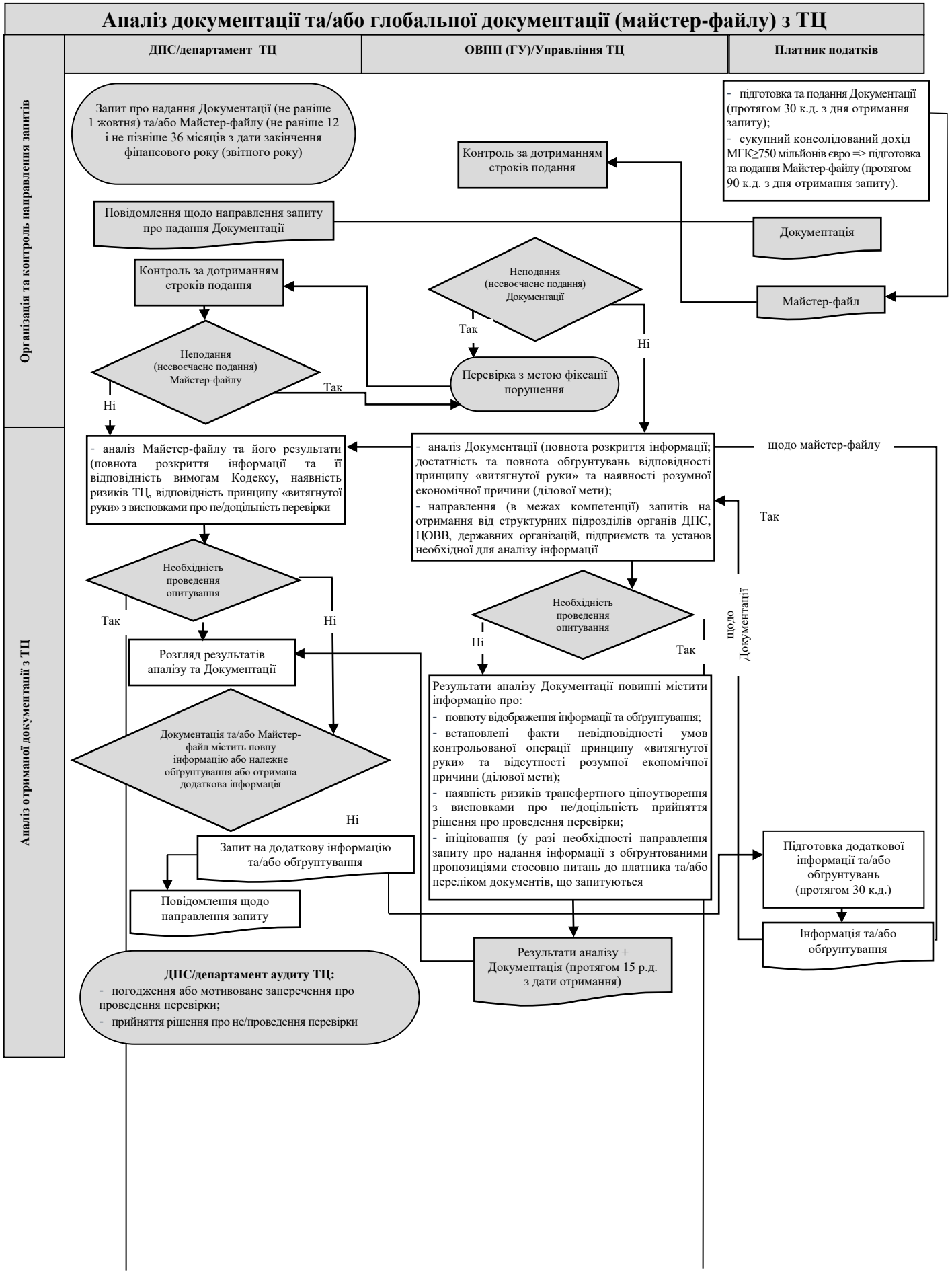
*Джерело: розроблено автором на основі даних клієнтів ТОВ «КРАТІЯ».*

### Класифікація інформації, яку містять запити щодо Звіту про КО

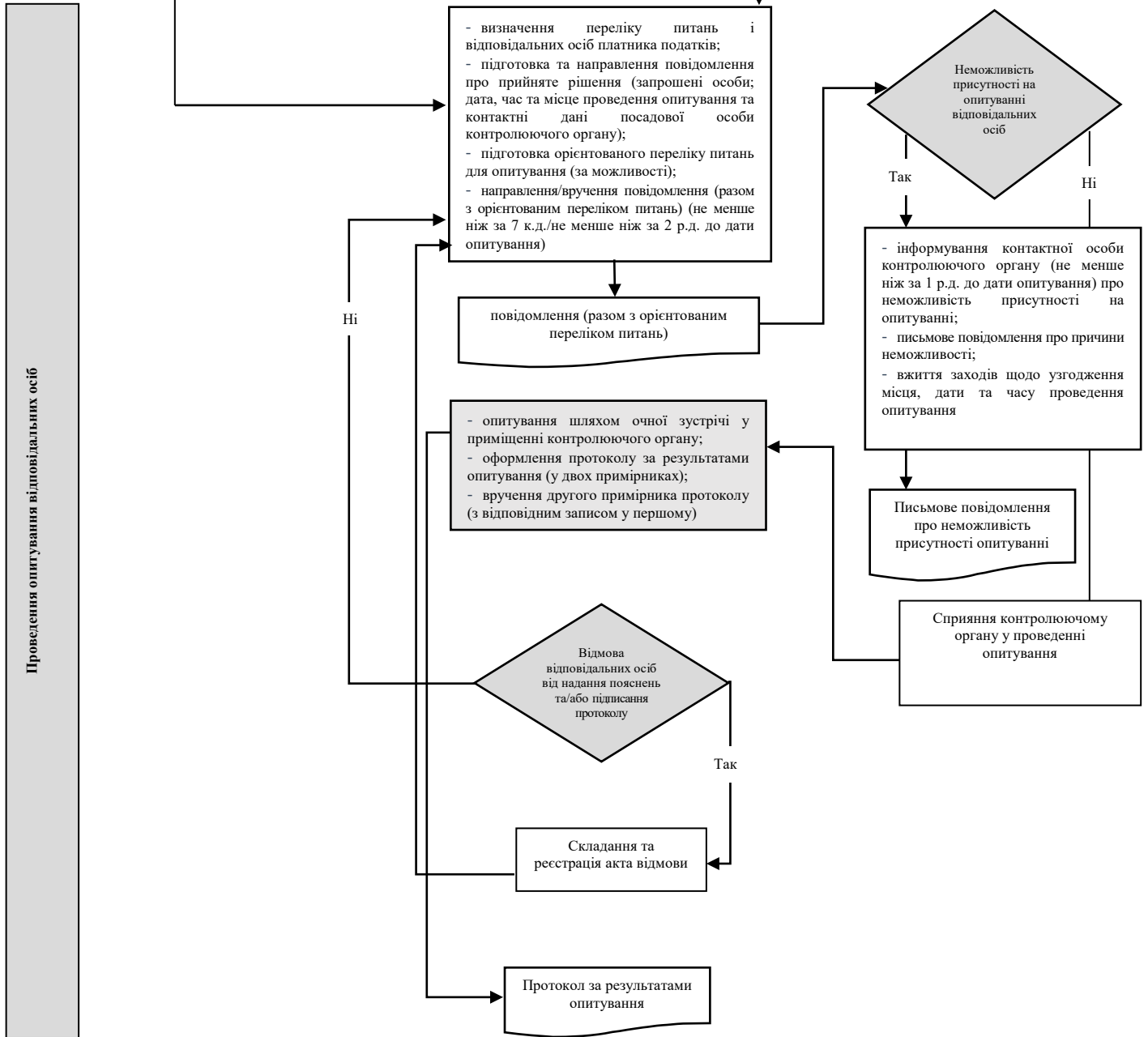
Вид інформації		Інформація, яку надають у відповіді
Підприємство	Інформація щодо організаційної структури компанії	Організаційна структура компанії, дані щодо штатної та фактичної чисельності працівників
	Інформація про виробничий цикл компанії	Короткий опис виробничого циклу
	Інформація щодо кредиторської та дебіторської заборгованості	Дані у розрізі контрагентів та КО
Сторона операції	Відомості щодо суб'єктів, задіяних у ланцюгу постачання товарів	Найменування вантажовідправника та вантажоодержувача, зазначеного у товаросупровідних документах
Розрахунки	Чинники, що вплинули на формування ціни	Перелік чинників, що мали суттєвий вплив на процес ціноутворення в КО
	Інформація щодо фактичного проведення розрахунків у КО	Скан-копії платіжних документів
	Дані щодо штрафів та санкцій в КО за невиконані умови контрактів	Перелік штрафів та санкцій у розрізі контрагентів у КО
Предмет КО	Опис предмета операції	Конкретизувати найменування товарів або надати більш детальний опис послуг <i>Приклад: послуги з інформатизації–послуги з розробки модуля складського обліку програми 1С:Підприємство 8</i>
	Інформація щодо товарів КО	Детальний опис товарів/послуг з зазначенням ключових характеристик
	Підтверджуючі документи щодо товарів чи виробничого процесу	Копії відповідних документів (сертифікати, технічна документація)
Аналіз ТЦ	Джерела інформації, що використано під час аналізу методу ПНЦ	Повний перелік інформації, який використано для обґрунтування цін
	Первинна вилучення з баз даних, поетапні результати порівняльного дослідження	Первинна вилучення із зазначенням результатів після кожного етапу відбору зіставних компаній
	Метод ТЦ та сторона, що тестується	Пояснення щодо обраного методу ТЦ та сторони, що тестується на основі функціонального профілю
	Алгоритм розподілу операційних витрат	Економічне обґрунтування обраного алгоритму та методу його розрахунку
	Розрахунок ринкового діапазону	Розрахований ринковий діапазон з наведенням фінансових показників зіставних компаній
	Розрахунок показника рентабельності в КО	Надати розрахунок рентабельності в КО з обґрунтуванням зв'язку з бухгалтерським обліком

Джерело: розроблено автором.

### Аналіз документації з ТЦ контролюючими органами та опитування платника податків



### Закінчення Додатку РР



Джерело: розроблено автором на основі [14; 15].

**Перелік основних нормативно-правових актів, що регулюють перевірки з ТЦ**

Назва нормативно-правового акта	Завдання НП акта
Податковий кодекс України (пункт 39.5.2 і глава 8 розділу II)	Підстави та особливості проведення перевірки з ТЦ
Порядок проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» (Наказ Мінфіну від 10.03.2016 № 344)	Порядок прийняття рішення про проведення перевірки, отримання документів від платника податків, проведення зустрічі з платником та інші заходи під час перевірки
Порядок складання акта/довідки за результатами перевірки з питань трансфертного ціноутворення (Наказ Мінфіну від 13.07.2017 № 629)	Вимоги для складання акта перевірки з ТЦ
Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення (Наказ Мінфіну від 14.08.2015 N 706)	Напрями та особливості здійснення контролюючими органами моніторингу контрольованих операцій
Наказ ДПС України від 25.02.2021 № 244 «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок»	Уніфікація та підвищення якості оформлення результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та представництв нерезидентів з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства
Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1232 «Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок»	Механізм проведення контролюючими органами зустрічних звірок

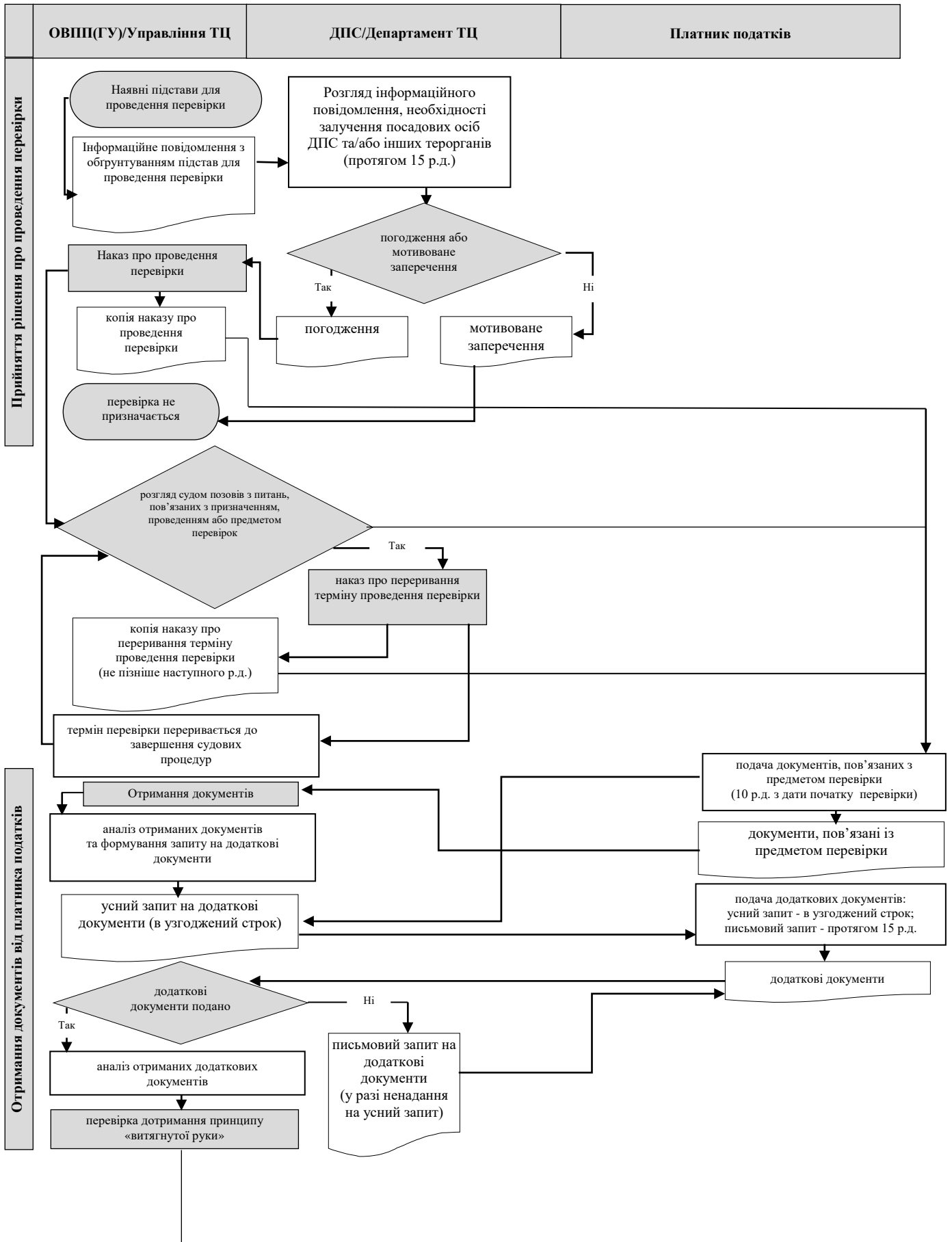
*Джерело:* розроблено автором на основі [14; 15; 62–64].



### Підстави проведення перевірки з ТЦ

Пункт ПКУ	Підстава проведення перевірки
39.5.2.1	1) Надання платником податків документації з ТЦ відповідно до підпункту 39.4.4 ПКУ; 2) неподання платником податків чи подання з порушенням вимог пункту 39.4 ПКУ: - Звіт про КО; - повідомлення про учасника МГК; - документації з ТЦ; - глобальної документації з ТЦ (майстер-файла); - Звіту у розрізі країн МГК; 3) подання платником податків заяви про намір провести пропорційне коригування
78.1.2.	Платником податків не подано в установлений законом термін: - Звіт про КО; - повідомлення про учасника МГК; - документацію з ТЦ; - глобальну документацію з ТЦ (майстер-файла); - Звіт у розрізі країн МГК
78.1.14	- Отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов КО принципу «витягнутої руки»; - встановлення невідповідності умов КО принципу «витягнутої руки» під час моніторингу КО
78.1.15	Платником податків не подано: - Звіт про КО; - повідомлення про учасника МГК; - документацію з ТЦ; - глобальної документації з ТЦ (майстер-файла); - Звіт у розрізі країн МГК Платником податків подано з порушенням вимог пункту 39.4 ПКУ: - Звіт про КО; - повідомлення про учасника МГК; - документацію з ТЦ; - глобальну документацію з ТЦ (майстер-файла); - Звіт у розрізі країн МГК
78.1.16	Отримано звіт про КО, надісланий відповідно до пункту 39.4 ПКУ

*Джерело:* розроблено автором на основі [14].



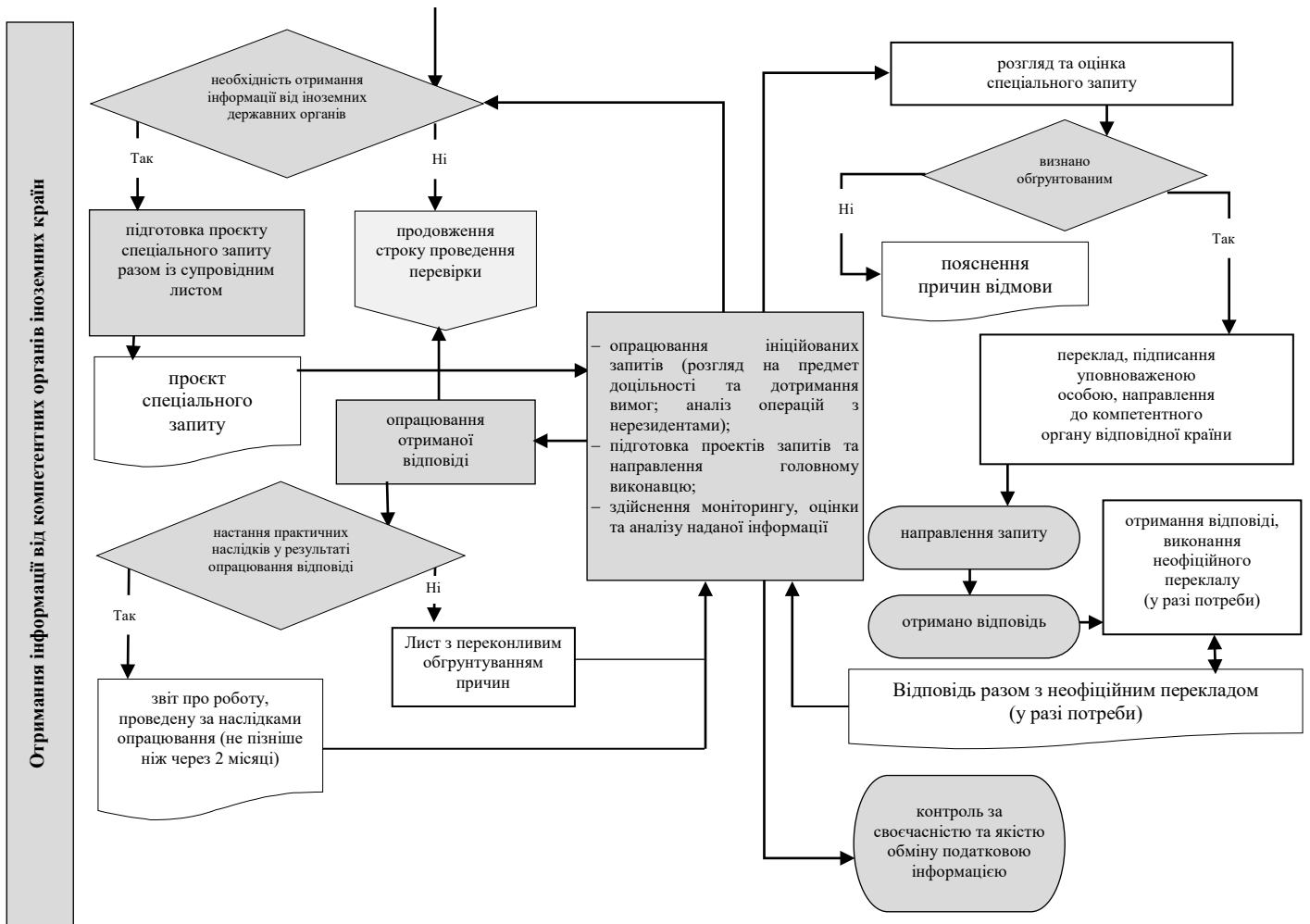
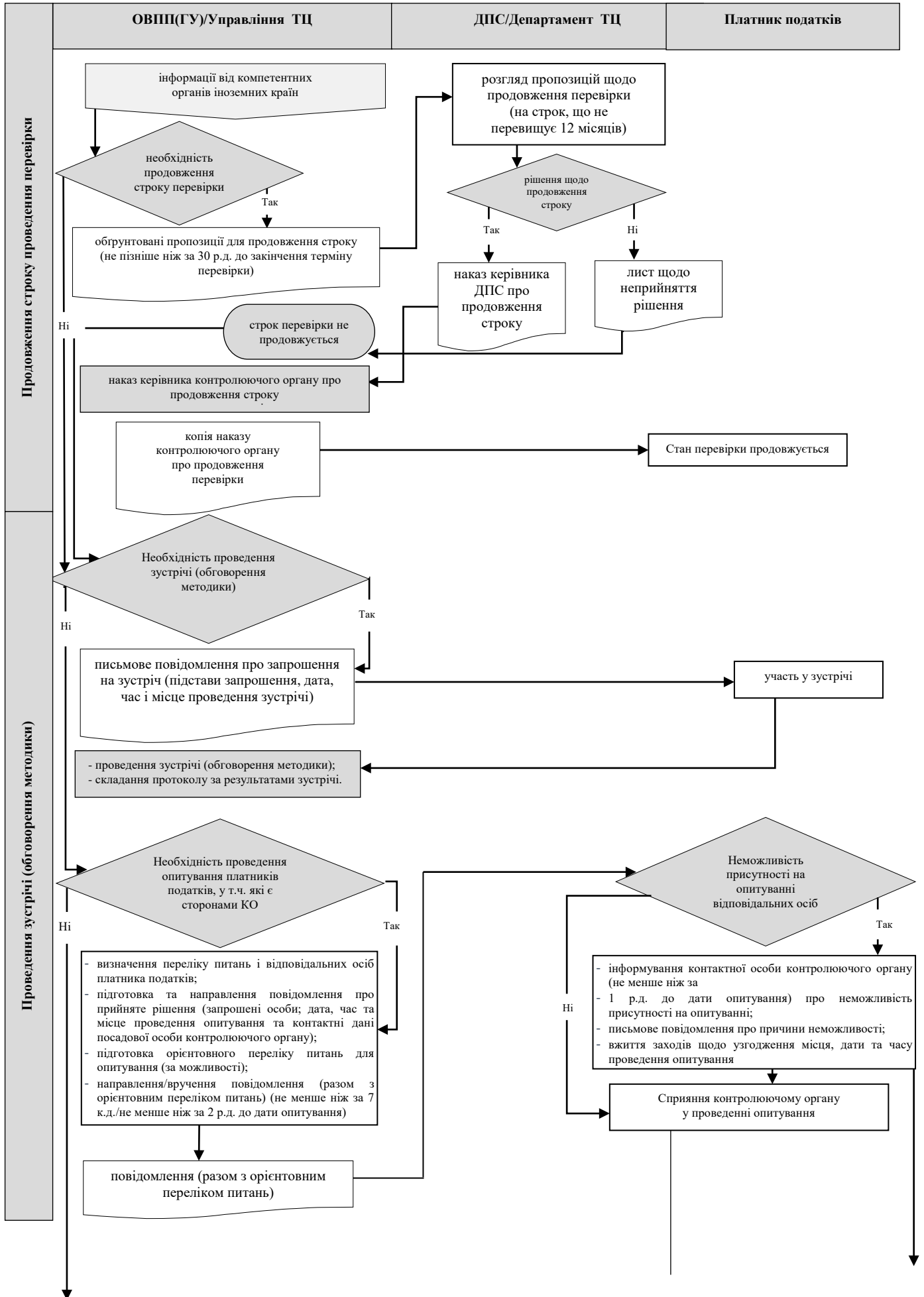


Рис. СС.1. Організація та проведення перевірок з питань дотримання принципу «витягнутої руки» (1/2)

Джерело: розроблено автором на основі [14; 62–65].



## Закінчення рисунку СС.2

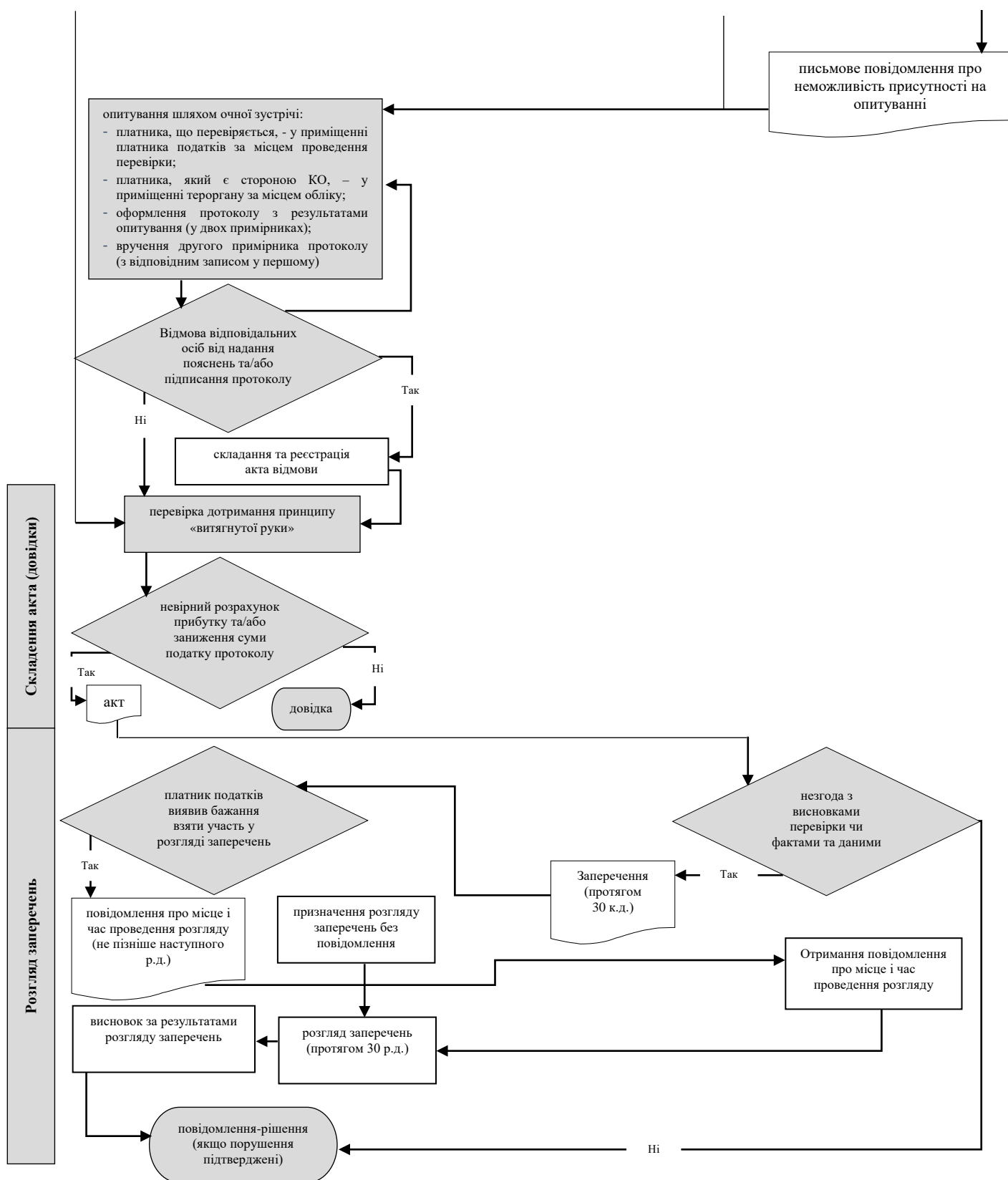


Рис. СС.2. Організація та проведення перевірок з питань дотримання принципу «витягнутої руки» (2/2)

Джерело: розроблено автором на основі [14; 62–65].

### Фактори ризиків ТЦ підприємств

Категорії факторів ризику	Приклади факторів ризику
Платежі, що зменшують (розмивають) податкову базу	Значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг
	Значний обсяг операцій зі сплачених роялті та/або відсотків за фінансовими запозиченнями
	Надмірні суми заборгованості за кредитами (позиками)
Податкові характеристики контрагентів-нерезидентів	Матеріальні транзакції з пов'язаними особами з низькоподаткових юрисдикцій (Перелік держав) чи які мають пільгове оподаткування (перелік ОПГ)
	Інформація про особу відсутня у відкритому реєстрі
Великі одноразові транзакції	Операції, що потенційно можуть вплинути на ТЦ в Групі в найближчі роки, наприклад, реструктуризація бізнесу
	Проведення господарських операцій, нетипових для поточної діяльності платника
	Частка операцій платника податків з асоційованими підприємствами відносно операційного прибутку є високою
Відхилення прибутковості	Збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів
	Платника податків від середніх показників по галузі
	Платника податків від зіставних компаній
	Порівняно з пов'язаними особами
Неподання. Несвоєчасне подання звітності, документації з ТЦ	Неподання звіту про КО /документації з ТЦ
	Низька якість інформації у звітах КО та/або в документації з ТЦ

*Джерело:* розроблено автором на основі [15; 35; 66].

**Штрафні санкції під час коригування податкового зобов'язання за КО**

<b>Коли застосовується</b>	<b>Період виникнення</b>	<b>Розмір штрафної санкції</b>
Самостійне коригування податкової звітності з податку на прибуток платником податку	До граничних строків подання звітності з трансфертного ціноутворення (1 жовтня)	Штрафні санкції не застосовуються
	Після граничних строків подання звітності з трансфертного ціноутворення (1 жовтня)	3 % за уточнюючою податковою декларацією
		5 % – у разі включення до податкової декларації наступних періодів
Визначення податкового зобов'язання контролюючим органом	Вперше	Штраф у розмірі 25% від суми визначеного податкового зобов'язання
	У повторному, протягом 1095 днів	Штраф у розмірі 50% від суми визначеного податкового зобов'язання

*Джерело:* узагальнено автором на основі [14].

## Фінансова відповідальність за порушення з ТЦ

Вид порушення	Вид звітності з ТЦ, щодо якої допущено порушення	Min/Max	Розмір фінансової санкції	
Несвоєчасне подання	Звіту про КО (несвоєчасне декларування)	Min	Один розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи (МПМ), на 1 січня звітного року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про КО 2, 684.00 грн (для 2023 року)	
		Max	Не більше 300 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн *300 = 805, 200.00грн (для 2023 року)	
	Документації з ТЦ	Min	Два розміри МПМ за кожний календарний день несвоєчасного подання документації 2, 684.00 грн*2=5, 368.00 грн (для 2023 року)	
		Max	Не більше 200 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн*200 = 536, 800.00 грн	
	Повідомлення про участь у МГК	Min	1 розмір МПМ за кожний календарний день несвоєчасного подання повідомлення 2, 684.00 грн*1=2, 684.00 грн (для 2023 року)	
		Max	Не більше 100 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн*100 = 268,400.00 грн (для 2023 року)	
	Глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)	Min	3 розміри МПМ за кожний календарний день несвоєчасного подання мастер-файлу 2, 684.00 грн*3=8, 052.00 грн (для 2023 року)	
		Max	Не більше 300 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн*300=805, 200.00грн (для 2023 року)	
	Звіту у розрізі країн МГК	Min	10 розмірів МПМ за кожний календарний день несвоєчасного подання Звіту в розрізі країн 2, 684.00 грн*10=26, 840.00 грн (для 2023 року)	
		Max	Не більше 1 000 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн*1,000=2, 684, 000.00 грн	
	Неповне подання інформації (неповне відображення)	Невключення контрольованої операції до Звіту про КО	Min	1 відсоток суми КО, незадекларованих у поданому Звіті про КО
			Max	Не більше 300 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн *300 = 805, 200.00 грн (для 2023 року)



## Закінчення таблиці УУ.2

Вид порушення	Вид звітності з ТЦ, щодо якої допущено порушення	Min/Max	Розмір фінансової санкції
	Невключення до поданого Звіту в розрізі країн МГК інформації	Min	1 відсоток суми доходу (виручки) учасника МГК, інформація про якого не відображена у Звіті в розрізі країн МГК
		Max	Не більше 1 000 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2,684.00 грн*1,000 = 2, 684,000.00 грн
Надання недостовірної інформації у	Повідомленні про участь у МГК	x	50 розмірів МПМ 2,684.00 грн*50 = 134, 200.00 грн (для 2023 року)
	Звіті в розрізі країн МГК	x	200 розмірів МПМ 2, 684.00 грн*200 = 536,800.00 грн (для 2023 року)
Неподання звітності	Звіті про КО		300 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2,684.00 грн *300 = 805,200.00 грн (для 2023 року)
	Документації з ТЦ	Min	3 відсотки суми КО, щодо яких не подана документація
		Max	Не більше 200 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2, 684.00 грн*200=536, 800.00 грн (для 2023 року)
	Глобальної документації з ТЦ (майстер-файлу)	x	300 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2,684.00 грн *300 = 805,200.00 грн (для 2023 року)
	Звіту у розрізі країн МГК;	x	1 000 розмірів МПМ на 1 січня звітного року 2,684.00 грн*1,000 = 2,684,000.00 (для 2023 року)
	Повідомлення про участь у МГК	x	50 розмірів МПМ 2,684.00 грн*50 = 134, 200.00 грн (для 2023 року)

Джерело: узагальнено автором на основі [14].



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +38 (044) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

03.10.2022 № 1757/21

На № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

Видана Музичук Мар'яні Іванівні, аспірантці кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету про те, що вона з I кв. 2020 р. по IV кв. 2021 р. брала участь у виконанні науково-дослідної теми «Облік та оподаткування в торгівлі» (термін виконання: I кв. 2017 р. – IV кв. 2021 р.).

Номер державної реєстрації НДР - 0118U000052.

Особистий внесок Музичук Мар'яни Іванівни:

- запропоновано комплексний методичний інструментарій використання даних про контрольовані операції в системі трансфертного ціноутворення, отриманих через автоматичний обмін інформацією за стандартом СbС;
- розроблено проект моделі порядку подання трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення.

Проректор з наукової роботи



Світлана МЕЛЬНИЧЕНКО

Федоренко Олена (044) 531 31 26



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +380 (44) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

11.08.2022 № 1401/31-02

На № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**про впровадження в освітній процес результатів наукових досліджень  
аспірантки Музичук Мар'яни Іванівни**

Видана Музичук Мар'яні Іванівні, аспірантці Державного торговельно-економічного університету, про те, що окремі положення, висновки та пропозиції, що містяться у дисертаційній роботі, виконаній на здобуття наукового ступеня доктора філософії на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» впроваджено у навчальний процес ДТЕУ при підготовці методичного забезпечення дисципліни «Податковий консалтинг» для студентів освітнього ступеня «магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Особистий внесок аспірантки: підготовлено лекцію «Методичні засади податкового консалтингу зовнішньоекономічної діяльності» з навчальної дисципліни «Податковий консалтинг».

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

**Перший проректор  
з науково-педагогічної роботи**



**Наталія ПРИТУЛЬСЬКА**



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +38 (044) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

11.08.2022 № 1400/31-02

На № \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

Музичук Мар'яна Іванівна, аспірантка кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету, дійсно з I кв. 2020 р. брала участь у виконанні науково-дослідної роботи «Конвергенція національних систем бухгалтерського обліку в умовах глобалізації» (термін виконання теми: I кв. 2016 р. – IV кв. 2020 р.).

Номер державної реєстрації НДР – 0117U000056.

Особистий внесок Музичук Мар'яни Іванівни:

– проведений аналіз стану регулювання розрахунків за контрольованими операціями.

– досліджено критерії контрольованих операцій та запропоновано алгоритм їх визначення

Проректор з наукової роботи

**Світлана МЕЛЬНИЧЕНКО**





**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**  
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26  
e-mail: [infomf@minfin.gov.ua](mailto:infomf@minfin.gov.ua), код ЄДРПОУ 00013480

від \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. № \_\_\_\_\_ На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» Музичук Мар'яни Іванівни**

Видана **Музичук Мар'яни Іванівни** про те, що сформовані за результатами дисертаційної роботи на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» рекомендації щодо удосконалення правил трансфертного ціноутворення стосовно:

- запровадження спрощеної документації з трансфертного ціноутворення для певної категорії контрольованих операцій;
- запровадження спрощеної звітності про контрольовані операції для певної категорії підприємств;
- перегляду вартісних критеріїв контрольованих операцій;
- поширення правил трансфертного ціноутворення на операції з пов'язаними особами – резидентами України;
- запровадження концепції внутрішньогрупових послуг з низькою доданою вартістю (з дотриманням умови щодо розміру чистої рентабельності витрат не більше 5%) відповідно до Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб,

можуть бути використані при підготовці методичних рекомендацій та нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

**Директор Департаменту міжнародного оподаткування**

**Людмила ПАЛАМАР**



ДОКУМЕНТ СЕД Мінфін АСКОД

Сертифікат 58E2D9E7F900307B040000008B702800A4CBA100

Підписувач Паламар Людмила Олександрівна

Дійсний з 30.03.2022 15:21:16 по 30.03.2024 14:21:16

Міністерство фінансів України



44020-11-10/26449 від 28.09.2023



«22» жовтня 2021 р.  
№22-10/2021

до спеціалізованої вченої ради  
Державного  
торговельно-економічного  
університету

### ДОВІДКА

*про впровадження науково-практичних результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» Музичук Мар'яни Іванівни*

Керівництвом Проєкту EU4PFMTОВ було розглянуто пропозиції Музичук М.І., сформульовані за результатами дисертаційної роботи на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» щодо:

- впровадження системи заходів, спрямованих на підвищення добровільного комплайнсу з трансфертного ціноутворення (далі-ТЦ);
- вдосконалення податкового контролю з трансфертного ціноутворення, включаючи розробку методики виявлення ризиків з ТЦ.

Вищенаведені пропозиції Музичук М.І. є рекомендованими до практичного впровадження, оскільки сприятимуть підвищенню ефективності заходів податкового контролю з ТЦ, стандартизації процесу оцінки ризиків з ТЦ та підвищення добровільного комплайнсу з ТЦ.

*Paulius Majauskas*

Паулюс Маяускас

Міжнародний ключовий експерт з податкових реформ Програми Європейського Союзу (ЄС) з підтримки управління державними фінансами України (EU4PFM)

м. Київ



«22»\_серпня 2022 р.  
 №723/16

### ДОВІДКА

про впровадження науково-практичних результатів дисертаційного дослідження  
 аспірантки кафедри обліку та оподаткування  
 Державного торговельно-економічного університету Музичук Мар'яни Іванівни  
 на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні  
 підприємств торгівлі» в практику діяльності ТОВ "ЕПІЦЕНТР К"

Науково-практичні результати дослідження Музичук М.І., що були неї отримані в процесі роботи над дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування» на тему **«Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі»** використовуються в практиці управління трансферним ціноутворенням ТОВ "ЕПІЦЕНТР К".

Практичну цінність для компанії становлять:

- теоретико-організаційні положення щодо удосконалення елементів облікової політики в контексті правильного та повного відображення контрольованих операцій у обліку підприємств торгівлі;
- методичний підхід до відображення контрольованих операцій у системі бухгалтерського обліку (впровадження додаткових рахунків для обліку КО та аналітичних розрізів до них);
- методика ідентифікації контрольованих операцій.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

Головний бухгалтер  
 ТОВ "ЕПІЦЕНТР К"



Захарків Т.Д.



КИЇВ | ЛЬВІВ | ОДЕСА

ARZINGER 20 YEARS

Член Європейської Бізнес Асоціації [www.eba.com.ua](http://www.eba.com.ua)Член Американської торгівельної палати в Україні [www.chamber.ua](http://www.chamber.ua)Член Німецько-Української промислово-торгівельної палати [www.ukraine.ahk.de](http://www.ukraine.ahk.de)«22» вересня 2022 р.  
№ 09/21до спеціалізованої вченої ради  
Д.26.055.01 Державного  
торгівельно-економічного  
університету**ДОВІДКА**

*про впровадження науково-практичних результатів дисертаційної роботи  
Музичук Мар'яни Іванівни, аспірантки Державного торговельно-економічного  
університету на тему: «Облік контрольованих операцій в трансфертному  
ціноутворенні підприємств торгівлі»*

Керівництвом Адвокатського Об'єднання «Арцінгер» було розглянуто пропозиції Музичук М.І. щодо удосконалення та подальшого розвитку теоретико-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління трансфертним ціноутворення підприємств і методики підготовки документації з трансфертного ціноутворення.

Заслужують на увагу розроблені дисертантом пропозиції щодо:

- системи Класифікаторів -довідників облікової системи підприємства;
- методики дослідження статусу нерезидента- контрагента для цілей трансфертного ціноутворення;
- алгоритму підготовки документації з трансферного ціноутворення;
- алгоритму пошуку зіставних осіб при проведенні аналізу з трансферного ціноутворення.

Впровадження результатів дисертаційної роботи Музичук М.І. дозволить удосконалити систему обліку контрольованих операцій та методику підготовки документації з трансфертного ціноутворення та підвищить ефективність управління трансферним ціноутворення підприємств.

Керуючий партнер  
АО «Арцінгер»

Бондарев Т.Б.

ГОЛОВНИЙ ОФІС

БІЗНЕС ЦЕНТР 'СЕНАТОР'  
вул. Князів Острозьких, 32/2,  
Київ, Україна, 01010  
Т: +38 044 390 55 33  
Ф: +38 044 390 55 40

ЗАХІДНОУКРАЇНЬКА ФІЛІЯ

вул. Генерала Чупринки 6,  
офіс 1, Львів, Україна, 79013  
Т: +38 044 390 55 33  
Ф: +38 044 390 55 40

ПІВДЕННОУКРАЇНЬКА ФІЛІЯ

МОРСЬКИЙ БІЗНЕС ЦЕНТР  
вул. Буніна, 10, 4-й поверх, офіс 5,  
Одеса, Україна, 65026  
Т: +38 044 390 55 33  
Ф: +38 044 390 55 40

ARZINGER.UA

\*Цей документ може містити адвокатську таємницю (або інші форми обміну інформацією між захисником та його клієнтом), а також інформацію, що може бути приватною або конфіденційною. Ця інформація призначається для особи, зазначеної вище. Доступ сторонніх осіб до адвокатської таємниці або її розголошення заборонено, несанкціонований доступ та розголошення караються законом. У випадку якщо Ви не є особою, якій призначений даний документ, будь ласка, повідомте нас про факт його одержання та видаліть даний документ.

Не розкривайте зміст даного документа будь-якій третій особі й не копіюйте його.



До  
спеціалізованої вченої ради  
Державного  
торгівельно-економічного університету

ТОВ "ГРАНТ ТОРНТОН"  
Місцезнаходження:  
вул. Тарещенківська, 11-А  
Київ, 01004, Україна  
Адреса для листування:  
вул. Сичових Стрільців, 60  
Київ, 04050, Україна  
Код ЄДРПОУ 34298976

T +380 (44) 484 33 64  
E info@ua.gt.com

## ДОВІДКА

*про впровадження науково-практичних результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» Музичук Мар'яни Іванівни*

Керівництвом ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН» було розглянуто та прийнято до впровадження практичні рекомендації Музичук М.І. щодо удосконалення організації та методики формування Звіту про контрольовані операції та трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення (Звіту в розрізі країн, Повідомлення про учасника Міжнародної Групи Компаній та Мастер-файлу).

Вважаємо рекомендації дисертантки актуальними, обґрунтованими та практично значимими до підготовки звітності з ТЦ.

Розроблені рекомендації Музичук М.І. дозволять вдосконалити існуючі методичні підходи, що застосовуються ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН», при формуванні звітності з ТЦ.

Директор  
департаменту  
фінансового та  
податкового консалтингу



Максим ШУТИЙ

Інформація, яка міститься у цьому документі, є конфіденційною і може також складати комерційну таємницю та/або бути захищена законом. Вона призначена для використання лише одержувачем та іншими особами, уповноваженими на її одержання. Якщо Ви отримали цей документ випадково, будь-ласка, негайно повідомте про це відправника, видайте його з Вашої системи та знищте будь-які його копії (додатки). Якщо Ви не є належним одержувачем, цим доводиться до Вашого відома, що будь-яке розкриття, використання, поширення або зниклих заходів у зв'язку зі зниклою цією інформацією суворо забороняється і є протиправним. ТОВ «Грант Торнтон» відноситься до бренду «Grant Thornton», під яким компанії-члени мережі Grant Thornton надають своїм клієнтам послуги податкового, фінансового, юридичного консалтингу та аудиторингу. ТОВ «Грант Торнтон» є компанією-членом Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL та компанії-члени мережі не розглядаються як партнерство на глобальному рівні. GTIL та компанія-член мережі є окремою юридичною особою. Послуги надаються компаніями-членами мережі GTIL не надає послуги клієнтам. GTIL та її компанії-члени не є агентами та не зобов'язують один одного і не несуть відповідальності за дії чи бездіяльність один одного. Крім цього «дистереження», додаткові або альтернативні умови можуть бути викладені у цьому документі або у додатках.

grantthornton.ua

«15» вересня 2022 р.

№09/2

### ДОВІДКА

про впровадження науково-практичних результатів дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071-Облік і оподаткування на тему «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» аспірантки кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету Музичук Мар'яни Іванівни в практику діяльності ТОВ «КРАТІЯ»

Керівництвом ТОВ «КРАТІЯ» було розглянуто запропоновані Музичук М.І. методичні підходи щодо обліку та підготовки звітності з контрольованих операцій та прийнято до практичного впровадження розроблені дисертантом пропозиції щодо:

- методику ідентифікації контрольованих операцій підприємства;
- методику відображення самостійного коригування у звітності про контрольовані операції;
- матрицю процесу управління трансфертного ціноутворення Міжнародної Групи Компаній та підприємства, в якій систематизовано основні елементи для п'яти етапів управління: стратегічного, планування, супроводу, моніторингу та звітності.

Вважаємо результати актуальними, обґрунтованими та такими, що удосконалюють систему обліку та звітності контрольованих операцій ТОВ «КРАТІЯ».

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

Директор  
ТОВ «КРАТІЯ»



Литвинчук Д.П.



«06» 06 2022 р.  
№ 5/24

до спеціалізованої вченої ради  
Д.26.055.01 Державного  
торговельно-економічного університету

### ДОВІДКА

*про впровадження науково-практичних результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071-Облік та оподаткування на тему: «Облік контрольованих операцій в трансфертному ціноутворенні підприємств торгівлі» Музичук Мар'яни Іванівни, аспірантки Державного торговельно-економічного університету*

Керівництвом ТОВ ПБП «Прогрес» було розглянуто запропоновані Музичук М.І. методичні підходи щодо обліку та підготовки звітності з контрольованих операцій та прийнято до практичного впровадження розроблені дисертантом пропозиції щодо:

- методики ідентифікації контрольованих операцій підприємства;
- методики відображення-самостійного коригування у звітності про контрольовані операції;

Вважаємо результати актуальними, обґрунтованими та такими, що удосконалюють систему обліку та звітності контрольованих операцій.

Директор ТОВ ПБП «Прогрес»



Самуїл ІВАНОВ

## **Список публікацій здобувача**

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### У наукових фахових виданнях України:

1. Фоміна О.В., Музичук М. І. Сучасні Аспекти Міжнародного Регулювання Трансфертного Ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія. Економіка. 2019. Вип. 1 (53). С. 246–251. [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1\(53\).246-251](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1(53).246-251)
2. Музичук М. І., Фоміна О. В. СвС-звітність в податковому адмініструванні. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право» з економічних та юридичних наук*. 2021. № 3 (116). С.64–76. [https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021\(116\)06](https://doi.org/10.31617/zt.knute.2021(116)06)
3. Музичук М. І. Трансформація міжнародної системи оподаткування: вплив на трансфертне ціноутворення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2021. 4 (84). С.81–95. <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-4.84.06>
4. Музичук М. І. Облік контрольованих операцій. *SCIENTIA·FRUCTUOSA (ВІСНИК Київського національного торговельно-економічного університету)*, 2022. № 3(143). С.126–136. [https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022\(143\)10](https://doi.org/10.31617/visnik.knute.2022(143)10)
5. Музичук М. І. Методи оцінки ризиків трансфертного ціноутворення. *Бізнес Інформ*. 2023. №8. С.254–263. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-8-254-263>

### У наукових фахових виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз:

6. Muzychuk M. I., Fomina O. V. Functions, Assets and Risk Analysis in the Preparation of Transfer Pricing Documentation. *Universal Journal of Accounting and Finance*. 2021.Vol. 9. No. 5. P. 935-945. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090505>

### Монографії:

7. Fomina O., Sopko V., Zadniproviskyi O., Kiyashko O., Muzychuk M, Hryhorenko O. et al. Assessment in accounting: concept and tools. monograph. Tallin: Scientific Route, 2018.
8. Raistenskis E., Muzychuk M., Zahars V. The challenges and opportunities in law Ukrainian Case under the Conditions of War. <https://doi.org/10.12797/9788381388887.04>

(Exchange of Tax Information in the Post War Period in Ukraine, 321-437).  
Księgarnia akademicka publishing. Kraków, 2023.

**В інших виданнях:**

9. Фоміна О.В., Музичук М. І. Міжнародне регулювання контрольованих операцій / Тези доп. Міжнар. наук. конф. «New Scientific Achievement» ( 2 березня, 2019). Берлін, 2019. С.13-19.
- 10.Музичук М. І., Фоміна О.В.Topical issues of transfer pricing reporting/Тези доп. міжнар. наук. конф. «We create science», Лоренс, США (9 березня 2019). Р. 44-46.
- 11.Музичук М. І. Облік у запобіганні та вирішенні спорів з трансфертного ціноутворення / Тези доп. XVIII Всеукр. наук. конф. «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» (22 березня 2020). Київ, 2020. С.104-107.
- 12.Музичук М. І., Фоміна О.В. Особливості правил трансфертного ціноутворення для сировинних товарів/Тези доп. II Міжнар. наук. конф. «Глобалізаційні виклики розвитку національних економік» (19–20 жовтня 2021). Київ, 2021. С. 239-243 <https://knute.edu.ua/blog/read/?pid=16291>
- 13.Музичук М. І. Застосування принципу превалювання сутності над формою у трансфертному ціноутворенні/Тези доп. міжнар. наук. конф. «Соціально-компетентне управління корпораціями в умовах поведінкової економіки» (24–25 листопада 2021), м. Луцьк (Україна), м. Подгайська (Словацька Республіка). Podhájska, 2021. С. 41-42.
- 14.Музичук М. І. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення в Україні/ Тези доп. X Міжнар. наук. конф. «Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України» (06–07 жовтня 2022). Ч. 2. Вінниця, 2022. С.168-182 <http://www.vtei.com.ua/index.php/ua/theme/custom-pages/nauky-ta-mizhnarodnykh-zv-iazkiv/materialy-naukovykh-konferentsii-vebinariv>