

doi: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.09.095>

УДК 637(338.5)

Л. Г. Ловінська

доктор економічних наук, професор, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Я. В. Олійник

доктор економічних наук, доцент, директор Інституту післядипломної освіти ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

М. В. Кучерява

кандидат економічних наук, в. о. завідувача відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, piven_maria@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТРИРІВНЕВОЇ МОДЕЛІ ДОКУМЕНТАЦІЇ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. Україна зобов'язалась імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, реалізація Заходу 13 якого передбачає запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення. У статті розглядаються виклики та наслідки запровадження цієї моделі в нашій державі. За результатами аналізу національного законодавства на предмет врахування вимог Плану дій BEPS і досвіду співробітництва Уряду України з міжнародними організаціями з податкових питань визначено напрями вдосконалення її нормативних актів у окресленій сфері. Авторами обґрунтовано методологічні засади впровадження інноваційної форми звітності в контексті подальшої імплементції Плану дій BEPS. Наголошено на важливості протидії інформаційній асиметрії шляхом забезпечення єдності термінології та якості інформаційної бази складання інноваційної звітності – документації з трансфертного ціноутворення, передусім глобальної, та звіту в розрізі країн міжнародних груп компаній.

Ключові слова: План дій BEPS, документація з трансфертного ціноутворення, трирівнева модель документації з трансфертного ціноутворення, майстер-файл, локальний файл,CbCR, звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній.

Рис. 1. Табл. 3. Літ. 30.

Liudmyla Lovinska

Dr. Sc. (Economics), Professor, Member of Methodological Board on Accounting under the Ministry of Finance of Ukraine, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, lovinska@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5427-7185>

Yana Oliinyk

Dr. Sc. (Economics), Associate Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5895-282X>

Maria Kucheriava

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, piven_maria@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL RECOMMENDATIONS FOR APPLICATION OF A THREE-TIERED APPROACH TO TRANSFER PRICING DOCUMENTATION IN UKRAINE

© Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В., 2020

Abstract. The article considers challenges and consequences of introducing a three-level model of transfer pricing documentation in Ukraine. The purpose of study is to assess the state of regulatory support for implementation of Step 13 of the BEPS Action Plan and to identify institutional measures for further implementation of three-tiered documentation on transfer pricing, taking into account the requirements of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). The authors analyzed the state of accession of countries all over the world to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation of the OECD, ratified by the Law of Ukraine dated 28.02.2019 No 2692-VIII. Analysis of national legislation to take into account the requirements of the BEPS Action Plan and the experience of cooperation of the Government of Ukraine with international tax organizations allowed to scientifically substantiate the directions of improvement of national regulations on tax issues and to determine methodology for application of innovative reporting form in the context of further implementation of BEPS Action Plan. It is identified that implementation of a three-tiered reporting model for transfer pricing in Ukraine is at the beginning of the development, in particular legislation. The authors emphasize the importance of counteracting information asymmetry by ensuring the unification of terminology and quality of the database for innovative reporting preparation, in particular, for global documentation on transfer pricing, transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting of multinational entities. Within the study it was proved that the organization of the reporting process at all levels of the Three-Level Model of transfer pricing documentation (hereinafter the Three-Level Model) should be aimed at preparing reports that contain reliable information with the maximum exclusion of duplication.

Keywords: BEPS, transfer pricing documentation, three-tiered approach to transfer pricing documentation, Master file, Local file, CbCR, country-by-country report of multinational entities.

JEL classification: M41, M48.

Л. Г. Ловинская

доктор экономических наук, профессор, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

Я. В. Олейник

доктор экономических наук, доцент, директор Института последипломного образования ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

М. В. Кучерявая

кандидат экономических наук, и. о. заведующего отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ВНЕДРЕНИЮ ТРЕХУРОВНЕВОЙ МОДЕЛИ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ В УКРАИНЕ

Аннотация. Украина взяла обязательство имплементировать Минимальный стандарт Плана действий BEPS, реализация Мероприятия 13 которого предполагает введение трехуровневой модели документации по трансфертному ценообразованию. В статье рассматриваются вызовы и последствия внедрения этой модели в нашем государстве. По результатам анализа национального законодательства на предмет учета требований Плана действий BEPS и опыта сотрудничества Правительства Украины с международными организациями по налоговым вопросам определены

направления усовершенствования ее нормативных актов в данной сфере. Авторами обоснованы методологические основы внедрения инновационной формы отчетности в контексте дальнейшей имплементации Плана действий BEPS. Подчеркнута важность противодействия информационной асимметрии путем обеспечения единства терминологии и качества информационной базы составления инновационной отчетности – документации по трансфертному ценообразованию, прежде всего глобальной, и отчета в разрезе стран международных групп компаний.

Ключевые слова: План действий BEPS, документация по трансфертному ценообразованию, трехуровневая модель документации по трансфертному ценообразованию, мастер-файл, локальный файл, CbCR, отчет в разрезе стран международной группы компаний.

Недобросовісна податкова конкуренція країн (податковий демпінг) є проблемою глобального масштабу. В рамках боротьби з цим явищем уряди країн світу послідовно вживають заходи з реалізації Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – розмивання податкової бази та виведення доходів з-під оподаткування). План дій BEPS розроблений Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і передбачає боротьбу з ухиленням від оподаткування та підвищення податкової прозорості.

ОЕСР – провідна економічна установа глобального рівня. Наразі її членами є 34 країни, і ще 70 держав беруть участь у її діяльності як партнери. Україна послідовно долучається до розв'язання проблеми транскордонного ухилення від сплати податків, розмивання бази оподаткування й викривлення конкурентного середовища, а також до заходів із протидії податковим правопорушенням. Ефективним інструментом у боротьбі зі згаданими явищами є підписання багатосторонніх конвенцій і стандартів правил міжнародного оподаткування.

Зокрема, у квітні 2019 р. набрала чинності Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* – MLI), ратифікована Законом України від 28.02.2019 № 2692-VIII [1]. Станом на 29.09.2020 підписантами MLI були 94 юрисдикції, причому 53 із них уже завершили всі необхідні ратифікаційні процедури [2].

Запровадження окремих положень MLI в регіональному розрізі відображено на рисунку.

Україна є асоційованим членом Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей з 2013 р., а 2017 р. приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і Плану дій BEPS. Вона зобов'язалася імплемувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, що є неодмінною вимогою для всіх країн – учасниць зазначеної програми. Мінімальний стандарт – це чотири (із 15-и) необхідних кроки, або заходи, котрі повинні бути виконані кожною країною – учасницею Програми розширеного співробітництва [3; 4]. Реалізація Заходу 13 “Наста-

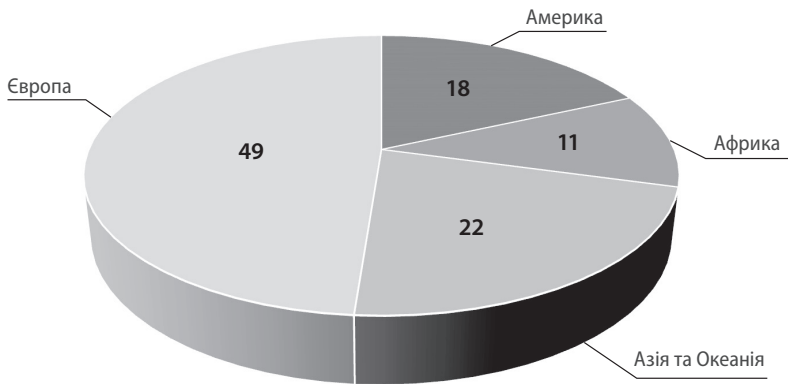


Рисунок. Запровадження документації з трансфертного ціноутворення у світі, %

Складено за: Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

нови щодо документації трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі країн” передбачає запровадження трирівневої структури такої документації [4]. Окреслена звітність є інструментом підвищення прозорості операцій із податкового планування багатонаціональних підприємств.

З метою реалізації Заходу 13 робочою групою, очолюваною Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, за участі й підтримки міжнародних експертів із питань оподаткування, розроблено низку законопроектів щодо внесення змін до Податкового кодексу України [5; 6]. Ці законопроекти, крім іншого, містили заходи, спрямовані на підвищення ефективності податкового регулювання, податкової підзвітності та прозорості діяльності міжнародних груп компаній шляхом перегляду правил підготовки документації з трансфертного ціноутворення, а також запровадження її трирівневої моделі.

Нормами Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей у податковому законодавстві” від 16.01.2020 № 466-IX (далі – Закон № 466-IX) імплементовано трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення (далі – трирівнева модель), котра рекомендована Планом дій BEPS (Крок 13) та є обов’язковою для всіх країн – учасниць Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР [7]. Прийняття Закону № 466-IX сприятиме істотному посиленню вимог до прозорості та відчутно вплине на багатонаціональні підприємства, котрі працюють в Україні. Із запровадженням зазначених нововведень у податковому законодавстві постає ряд проблемних питань, таких як оцінка готовності компаній, котрі мають складати цю звітність, до змін; надання інституціями, що формують політику з податкових питань, консультативної допомоги й роз’яснень компаніям.

Мета статті – оцінити стан нормативного забезпечення реалізації Кроку 13 Плану дій BEPS та визначити інституціональні заходи щодо подальшої імплементації трирівневої документації з трансфертного ціноутворення з урахуванням вимог документів ОЕСР.

Запровадження трирівневої моделі в Україні перебуває на етапі розроблення нормативного забезпечення. Вітчизняні науковці широко досліджують, зокрема, інституціональні передумови введення механізму трансфертного ціноутворення, організаційно-методичні аспекти реалізації контролю діяльності пов'язаних осіб, особливості формування концептуальних засад ціноутворення в глобалізаційному середовищі, галузеві аспекти трансфертного ціноутворення, поточні зміни в його нормативно-правовому регулюванні [8–12].

Однак діапазон досліджень зарубіжних авторів значно ширший і охоплює проблеми асиметрії відповідних баз даних про діяльність багатонаціональних підприємств, неузгодженостей у національному й міжнародному податковому законодавстві, агресивного податкового планування та посилення дієвого податкового контролю [13–19].

Аналіз останніх публікацій у авторитетних іноземних спеціалізованих виданнях показав, що наразі дедалі більша увага приділяється впливу державної політики у сфері оподаткування на діяльність міжнародних груп компаній (табл. 1).

Таблиця 1. Предмет досліджень у сфері трансфертного ціноутворення, опублікованих у 2019–2020 рр. у спеціалізованих зарубіжних наукових виданнях*

Автор	Предмет дослідження
<i>International Tax and Public Finance</i>	
М. Краус, Т. Буттнер [19]	Роль підвищення прозорості звітування з трансфертного ціноутворення у фіскальному вирівнюванні
П. Джанскі, М. Паланскі [20]	Документація з трансфертного ціноутворення як одне із джерел оцінки масштабу переміщення прибутку і втрат податкових надходжень
С. Кноссен [21]	Особливості розкриття інформації та зміни в оподаткуванні прибутку підприємств у ЄС, в т. ч. міжнародних груп компаній
<i>Journal of the Australasian Tax Teachers Association</i>	
М. Р. Тамбунан, Х. Росдіана, Е. І. Іріанто [22]	Посилення нормативно-правового регулювання у сфері трансфертного ціноутворення в умовах необхідності зниження рівня ухилення підприємствами сплати податку на прибуток
<i>National Tax Journal</i>	
К. Біліцка [23]	Вплив змін міжнародних вимог у царині оподаткування (зокрема, в частині трансфертного ціноутворення) на бізнес-цикл діяльності підприємств
Е. Г. Міллер, Дж. Вістнес [24]	Оцінка впливу поточної державної політики (США) у сфері оподаткування податком на прибуток діяльності міжнародних груп компаній

* Ідеться про видання з політикою Open Access, тематичним спрямуванням яких є податкова сфера.

Складено на основі зазначених праць.

Передумовою запровадження трирівневої моделі є імплементація Україною міжнародної нормативно-правової бази щодо обміну податковою інформацією (табл. 2) [1; 25–27].

Трирівнева модель документації з трансфертного ціноутворення складається із:

- документації з трансфертного ціноутворення (локальний файл);
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл);
- звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній (country-by-country report) (табл. 3) [7; 28].

Документація з трансфертного ціноутворення – це сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України (*далі* – ПКУ) [7; 29].

ПКУ та Законом № 466-IX встановлено: платники податків, котрі у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній. Окрім того, платники податків, які у звітному періоді мали контрольовані операції, повинні готувати і зберігати окремо за кожний звітний рік документацію з трансфертного ціноутворення, котра подається на запит місцевим податковим органам. Отже, в Україні така документація складається із зазначеної сукупності документів [7; 29]. Форма звіту про контрольовані операції затверджена наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8 [30].

Зміст повідомлення про участь у міжнародній групі компаній встановлений ПКУ (пп. 39.4.2.2 п. 39.4 ст. 39). Норми щодо подання платниками податків такого повідомлення в разі здійснення контрольованих операцій разом зі звітом про них уперше застосовуються у 2021 р., тож відповідне повідомлення подається за 2020 р. (п. 53 підрозділу 10 розділу XX) [29]. Форма документації з трансфертного ціноутворення, вимоги до наповнення якої передбачено положеннями пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, не визначена.

Оскільки документація з трансфертного ціноутворення передбачає розкриття інформації про контрольовані операції, котра в обсягах і змісті є актуальною в конкретному звітному періоді, створення типового документа є недоцільним. Водночас необхідно розробити рекомендації щодо структури й порядку підготовки такої документації платниками податків.

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (master file) – це сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ [7; 29].

Законодавством встановлено вимоги щодо наповнення глобального майстер-файлу та право центрального органу виконавчої влади, котрий реалізує державну податкову політику, надіслати запит із вимогою надати глобальну документацію з трансфертного ціноутворення платнику податків, котрий входить до складу міжнародної групи компаній, якщо сукупний

Таблиця 2. Імплементация Україною міжнародної нормативно-правової бази щодо обміну податковою інформацією

№ з/п	Назва документа	Інформація про приєднання	Примітка
1	Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових цілях (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MCMAATM)	Приєдналися	Чинна з 1 січня 2009 р.
2	Багатостороння угода про компетентний орган (Multilateral Competent Authority Agreement for the Common Reporting Standard, MCAA CRS)	Не приєдналися	У 2017 р. до Верховної Ради України подано проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)". Проект не прийнято. Схвалено розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику" від 27.12.2018 № 1101-р
3	Система автоматичного обміну фінансовою інформацією (Standard on Automatic Exchange of Information, або Стандарт AEOI)	Не приєдналися	11 грудня 2017 р. Міністерство фінансів представило широкому загалу Дорожню карту із впровадження міжнародних стандартів
4	Багатостороння конвенція про виконання заходів, що стосуються угод з оподаткування, в цілях запобігання розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування (Multireteral Convention to Implement Tax treaty Related Measures to Prevent BEPS, або Конвенція MLI)	Приєдналися	Підписано 23 липня 2018 р. Ратифікована 8 серпня 2019 р. і набрала чинності 1 грудня 2019 р.
5	Директива ЄС про адміністративну співпрацю з питань оподаткування (EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation)	Не приєдналися	
6	Міжурядова (двостороння) угода для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)	Приєдналися	Підписано 7 лютого 2017 р. Ратифіковано 4 листопада 2019 р.

Джерело: Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>; Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text; Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>; Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text.

Таблиця 3. Порівняння вимог міжнародних документів і національного законодавства до документації з трансфертного ціноутворення: суб'єкти підготовки, зміст, адміністрування

Види документів		ОЕСР	Закон № 466-ІХ
Майстер-файл (master file)	Суб'єкт підготовки	Платник податків, що входить до міжнародної групи компаній, материнська компанія МГК	Платник податків, що входить до складу міжнародної групи компаній, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передуює звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 млн євро (ст. 39.4.7 ПКУ)
	Куди подається звіт	Регулятор у сфері податкової та митної політики (звіт подається на запит податкових органів)	Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) має бути надана платником податків до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту
	Зміст	Організаційна структура МГК; опис бізнесу або бізнесів МГК; нематеріальні активи МГК; внутрішньогрупові фінансові операції МГК; фінансовий (річна консолідована фінансова звітність МГК за відповідний фінансовий рік) та податковий стан МГК (перелік і короткий опис діючих односторонніх угод про попереднє ціноутворення та інші податкові рішення, що стосуються розподілу доходу серед країн)	Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ
Локальний файл (local file)	Суб'єкт підготовки	Материнська компанія МГК (резидент, уповноважений материнською компанією представляти відповідну інформацію)	Платники податків, що здійснюють контрольовані операції (ст. 39.4.3 ПКУ)
	Куди подається звіт	Регулятор у сфері податкової та митної політики (обов'язкове подання до податкових органів)	Подається на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (ст. 39.4.4 ПКУ), при цьому відповідно до ст. 39.4.3
	Зміст	Інформація, котра повинна зазначатися в локальному файлі, доповнює інформацію майстер-файлу та допомагає розв'язати завдання щодо дотримання платником податків принципу “витагнутої руки” з точки зору вимог певної юрисдикції.	Документація з трансфертного ціноутворення – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який повинен містити інформацію відповідно до вимог пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПКУ.
		Локальний файл фокусується на описі та аналізі відомостей про операції, що відбуваються між локальним підприємством і пов'язаними з ним підприємствами в інших країнах	ПКУ та Законом № 466-ІХ встановлено, що платники податків, котрі у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, звіт про контрольовані операції (форма затверджена наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8) та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (форма відсутня, перелік інформації визначений ПКУ, пп. 39.4.2.2 п. 39.4 ст. 39)

Закінчення табл. 3

Види документів	ОЕСР	Закон № 466-IX	
		Звітність у розрізі країн (CbCR)	Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній
Суб'єкт підготовки	Материнська компанія міжнародної групи компаній або вповноважений нею платник податків / компанія (сукупний консолідований дохід МГК перевищив 750 млн євро)		Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подається у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а в разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 млн євро та за наявності однієї із обставин, визначених ст. 39.4.10 ПКУ
Куди подається звіт	Регулятор у сфері податкової та митної політики (щороку для підприємств-резидентів, для іноземних – на вимогу податкових органів)		Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report) (далі – звіт у розрізі країн) подається платниками податків у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, перевищує еквівалент 750 млн євро та за наявності однієї із обставин, зазначених у пп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПКУ
Зміст	Щорічне подання в розрізі кожної податкової юрисдикції, в котрій вони провадять діяльність, відомостей щодо сум виручки, прибутку до оподаткування, сплаченого та нарахованого податку на прибуток; ідентифікація кожного підприємства групи, яке веде бізнес у конкретній податковій юрисдикції, та зазначення діяльності, котрою займається кожне підприємство; надання відомостей про загальну кількість працівників, капіталу, нерозподіленого прибутку й матеріальних активів у розрізі кожної податкової юрисдикції тощо		Містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність відповідно до вимог пп. 39.4.11 п. 39.4 ст. 39 ПКУ

Складено за: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projects. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 – 2015 : Final Report. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1552896815&id=id&assname=guest&checksum=6DD29562BB5543BD24FCE5F8E8A8F2D9>; Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, котрий передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює еквіваленту 50 млн євро чи перевищує його.

Уперше запити контролюючих органів до платників податків про подання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) застосовуються щодо фінансового року, котрий спливає у 2021 р. (п. 53 підрозділу 10 розділу XX ПКУ) [29]. Отже, запити про подання такої документації почнуть надходити не раніше ніж у 2023 р. – стосовно 2021 фінансового року. Водночас компанії повинні завчасно підготувати майстер-файл, тож необхідні відповідні рекомендації.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Report, далі – звіт у розрізі країн) подається платниками податків у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, котрі застосовує материнська компанія міжнародної групи (а в разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 млн євро та за наявності однієї з обставин, зазначених у пп. 39.4.10 п. 39.4 ст. 39 ПКУ [29]. Такий звіт містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, де зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність відповідно до вимог пп. 39.4.11 п. 39.4 ст. 39 ПКУ [29].

Форма звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній і порядок його заповнення затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Перше подання зазначеного звіту, за умови приєднання України до міжнародної системи автоматичного обміну податковою інформацією, відбудеться у 2023 р.

Таким чином, на законодавчому рівні закріплено обов'язок багатонаціональних підприємств подавати звіт у розрізі країн, натомість відсутні форма й порядок його складання, не розроблено механізмів забезпечення конфіденційності.

Організація процесу звітування за всіма рівнями трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення має бути спрямована на підготовку звітів, що містять достовірну інформацію з максимальним виключенням її дублювання.

Інформаційним джерелом для складання всіх звітів трирівневої моделі є дані консолідованої фінансової звітності міжнародної групи компаній та фінансової звітності компаній, котрі входять до групи, а також дані їхніх поточного бухгалтерського обліку й статистичної звітності.

Звітність кожного рівня зазначеної моделі має свою мету подання інформації та, відповідно, різні ступінь її деталізації (узагальнення) й ракурс розкриття. Для уникнення можливої неузгодженості (асиметрії) інформації

звітів, викривлення їх показників важливо вирішити питання єдності термінології та якості інформаційного забезпечення складання звітів.

Проведене дослідження дає підстави для таких висновків і пропозицій. Оскільки нормами ПКУ передбачено складання в довільній формі повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, глобальної і просто документації з трансфертного ціноутворення, вважаємо за необхідне, з метою уніфікації підходів до формування згаданих документів, розробити рекомендації щодо структури й підготовки платниками податків трирівневої моделі. Аналіз національного законодавства засвідчив: складання звіту в розрізі країн може розглядатися методологічно та методично в контексті з іншими звітами трирівневої моделі.

Важливість уніфікованого підходу до складання і змісту звітності всіх рівнів наведеної моделі при створенні інформаційної бази даних Державної податкової служби вказує на необхідність підготовки та визначення формату роз'яснювальних матеріалів щодо структури і складання платниками податків рівнів звітності, форми яких не встановлені відповідно до законодавства (повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, документація з трансфертного ціноутворення, глобальна документація з трансфертного ціноутворення). Тобто потрібно визначитись із форматом консультативного документа (методичні рекомендації, порядок, положення про складання та ін.). Враховуючи практику, це мають бути вимоги до розкриття інформації з огляду на те, що згідно із Законом № 466-IX форма звітів є довільною.

Список використаних джерел

1. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.
2. Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
3. BEPS Actions / OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.
4. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) від 16.05.2017 / М-во фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.
5. Проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : реєстр. № 1185 від 29.08.2019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66488.
6. Проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : реєстр. № 1210 від 30.08.2019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податково-

му законодавстві : закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

8. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник НТУУ "Київський політехнічний інститут"*. 2016. № 13. С. 85–91. URL: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80097/75656>.

9. Савченко Т. Г. Напрямки удосконалення економіко-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. *Економіка і регіон*. 2006. № 3. С. 48–56.

10. Чукурна О. П. Трансформація концепції ціноутворення в умовах глобалізації економіки. *Економічний вісник НТУУ "Київський політехнічний інститут"*. 2015. № 12. С. 395–401.

11. Макаренко М. І., Савченко Т. Г. Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках : монографія. Суми : УАБС НБУ, 2008. 238 с.

12. Дзюба П. В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1 (530). С. 14–22.

13. Rykers D. A Critical Analysis of how Double Tax Agreements can facilitate Fiscal Avoidance and Evasion. *The Taxpayer and the Lotus*. 2009. November 17. URL: http://rykersandassociates.com/images/uploads/Fiscal_Avoidance_and_Evasion.pdf.

14. Holmes K. International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application / IBFD. 2007. 414 p.

15. Schäfer A. International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform. Springer, 2006. 228 p.

16. Cools M., Rossing J. C. P. International Transfer Pricing: MNE Dependency on Knowledge of External Tax Consultants. *Journal of Management Accounting Research*. 2020. September 2. URL: <https://doi.org/10.2308/JMAR-19-061>.

17. Rathke A. A. T., Rezende A. J., Watrin C. The impact of countries' transfer pricing rules on profit shifting. *Journal of Applied Accounting Research*. 2020. September 14. URL: <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2020-0034>.

18. Huba P. The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*. 2012. Vol. 3. P. 50–53.

19. Buettner T., Krause M. Fiscal equalization as a driver of tax increases: empirical evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*. 2020. June 30. URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09610-9>.

20. Janský P., Palanský M. Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*. 2019. Vol. 26. P. 1048–1103. URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8>.

21. Cnossen S. Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation? . *International Tax and Public Finance*. 2018. Vol. 25. P. 808–840. URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9471-2>.

22. Tambunan M. R., Rosdiana H., Irianto E. I. Minimising Potential Tax Avoidance by Strengthening Tax Policy on Transfer Pricing in Indonesia. *Journal of the Australian Tax Teachers Association*. 2019. Vol. 14, No. 1. URL: <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/jattavolumes/Tambunan-et-al.pdf>.

23. Bilicka K. The Effect of Loss-Offset Provisions on the Asymmetric Behavior of Corporate Tax Revenues in the Business Cycle. *National Tax Journal*. 2019. Vol. 72, Iss. 1. P. 45–78. URL: <https://doi.org/10.17310/ntj.2019.1.02>.

24. Miller G. E., Vistnes J. P. Taxes and the Location of U.S. Business Activity Abroad. *National Tax Journal*. 2019. Vol. 72, Iss. 1. P. 165–192. URL: <https://doi.org/10.17310/ntj.2019.1.06>.

25. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25.01.1988 / Рада Європи, ОЕСР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text.

26. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

27. Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA) від 07.02.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text.

28. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projects. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 – 2015 Final Report / OECD. 72 p. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1552896815&id=id&accname=guest&checksum=6DD29562BB5543BD24FCE5F8EA8AF2D9>.

29. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

30. 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>.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *Ratification of the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Concerning Tax Agreements, in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation* (Law No. 2692-VIII, February 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text> [in Ukrainian].

2. OECD. (2020). *Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

3. OECD. (n. d.). *BEPS Actions*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

4. Ministry of Finance of Ukraine. (2017, May 16). *Recommendations for the implementation of the BEPS Action Plan (minimum standards)*. Retrieved from https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf [in Ukrainian].

5. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *On Amendments of the Tax Code of Ukraine for the purpose of implementation of the Plan of counteraction to erosion of base of the taxation and removal of profit from under the taxation* (Draft Law No. 1185, August 29). Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66488 [in Ukrainian].

6. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation* (Draft Law No. 1210, August 30). Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520 [in Ukrainian].

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation* (Law No. 466-IX, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].

8. Hrechko, A. V. (2016). Transfer pricing mechanism in Ukraine as a tool control over transactions between related parties. *Economic bulletin of National technical university of Ukraine "Kyiv polytechnic institute"*, 13, 85–91 [in Ukrainian].

9. Savchenko, T. H. (2006). Directions for improving the economic and legal regulation of transfer pricing in Ukraine. *Economics and Region*, 3, 48–56 [in Ukrainian].

10. Chukurna, O. P. (2015). The transformation conception of pricing in conditions of globalization of economy. *Economic bulletin of National technical university of Ukraine "Kyiv polytechnic institute"*, 12, 395–401 [in Ukrainian].
11. Makarenko, M. I., & Savchenko, T. H. (2008). *Transfer pricing system in commercial banks*. Sumy: UABS NBU [in Ukrainian].
12. Dziuba, P. V. (2006). Transfer pricing: economic content and specifics. *Economy of Ukraine*, 1 (530), 14–22 [in Ukrainian].
13. Rykers, D. (2009, November 17). A Critical Analysis of how Double Tax Agreements can facilitate Fiscal Avoidance and Evasion. *The Taxpayer and the Lotus*. Retrieved from http://rykersandassociates.com/images/uploads/Fiscal_Avoidance_and_Evasion.pdf.
14. Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. IBFD.
15. Schäfer, A. (2006). *International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform*. Springer.
16. Cools, M., & Rossing, J. C. P. (2020, September 2). International Transfer Pricing: MNE Dependency on Knowledge of External Tax Consultants. *Journal of Management Accounting Research*. DOI: 10.2308/JMAR-19-061.
17. Rathke, A. A. T., Rezende, A. J., & Watrin, C. (2020, September 14). The impact of countries' transfer pricing rules on profit shifting. *Journal of Applied Accounting Research*. DOI: 10.1108/JAAR-03-2020-0034.
18. Huba, P. (2012). The role of double tax conventions in international tax law. *Journal of Interdisciplinary Research*, 3, 50–53.
19. Buettner, T., & Krause, M. (2020, June 30). Fiscal equalization as a driver of tax increases: empirical evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*. DOI: 10.1007/s10797-020-09610-9.
20. Janský, P., & Palanský, M. (2019). Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, 26, 1048–1103. DOI: 10.1007/s10797-019-09547-8.
21. Cnossen, S. (2018). Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation? *International Tax and Public Finance*, 25, 808–840. DOI: 10.1007/s10797-017-9471-2.
22. Tambunan, M. R., Rosdiana, H., & Irianto, E. I. (2019). Minimising Potential Tax Avoidance by Strengthening Tax Policy on Transfer Pricing in Indonesia. *Journal of the Australian Tax Teachers Association*, 14 (1). Retrieved from <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/jattavolumes/Tambunan-et-al.pdf>.
23. Bilicka, K. (2019). The Effect of Loss-Offset Provisions on the Asymmetric Behavior of Corporate Tax Revenues in the Business Cycle. *National Tax Journal*, 72 (1), 45–78. DOI: 10.17310/ntj.2019.1.02.
24. Miller, G. E., & Vistnes, J. P. (2019). Taxes and the Location of U.S. Business Activity Abroad. *National Tax Journal*, 72 (1), 165–192. DOI: 10.17310/ntj.2019.1.06.
25. Council of Europe, & OECD. (1988, January 25). *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text [in Ukrainian].
26. EU Council. (2011, February 15). *Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.
27. Ukraine, & USA. (2017, February 7). *Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America to Improve Tax Enforcement and Apply*

the Provisions of the U.S. Foreign Account Tax Requirements Act. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text [in Ukrainian].

28. OECD. (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projects. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (Final Report). Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1552896815&id=id&accname=guest&checksum=6DD29562BB5543BD24FCE5F8EA8AF2D9>.

29. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine* (Law No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].

30. Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *About the statement of the form and the Procedure for drawing up the Report on the controlled operations* (Order No. 8, January 18). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> [in Ukrainian].