

Шифр
«ТЦУ»

**Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та вплив на облік
контрольованих операцій**

ЗМІСТ

ВСТУП.....	1
1. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ, ПЕРЕВАГИ ТА РИЗИКИ ЗАСТОСУВАННЯ.....	4
2. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	9
3. СТАН РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	11
4. КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	16
5. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ ТА ДОКУМЕНТАЦІЇ ПО КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ.....	22
ВИСНОВКИ.....	26
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	29
ДОДАТКИ.....	33

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні глобалізаційні тренди диктують свої умови розвитку економіки. Наразі бізнес стає все більш екстериторіальним, тобто збільшується кількість транснаціональних корпорацій із відкриттям власних представництв, дочірніх компаній, підрозділів, заводів в різних частинах світу, звідси ж збільшується кількість внутрішньофірмових операцій. Одним із сучасних трендів діяльності підприємств є мінімізація витрат, особливо які пов'язані із податковими зобов'язаннями в розрізі податку на прибуток. Мінімізація витрат здійснюється за допомогою, наприклад, спотворення ціни в контрольованих операціях та співпраці з компаніями, які територіально розташовані в низькоподаткових юрисдикціях. Отже, звідси яскраво спостерігається поширення застосування трансфертного ціноутворення. Проте, розглядаючи трансфертне ціноутворення з іншого боку, застосування звичайних цін призводить до певних наслідків в сфері бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування податком на прибуток. Тому дане питання активно обговорюється платниками податків та органами податкової служби. Саме тому актуальність даної теми є беззаперечною і потребує подальшого дослідження в системі податкового контролю, так і в системі обліку податкових розрахунків підприємства з бюджетом.

Питанню трансфертного ціноутворення приділяється особлива увага в наукових дослідженнях як вітчизняних вчених, так і зарубіжних як: Багатдинов Р. [1], Богацька Н. [2], Дзюба П. [4], Коблянська О. та Портнова О. [6], Савченко Т. та Павленко Л. [15], Титенко Л. та Богдан С. [21], Фесенко В. [24] та багато інших.

Дослідивши наукові напрацювання вчених у розкритті сутності трансфертного ціноутворення, ознайомившись із міжнародним досвідом його застосування, можна стверджувати, що на сучасному етапі постійних змін та розвитку механізмів функціонування трансфертного ціноутворення та належного його регулювання, потребується подальше дослідження у сфері бухгалтерського обліку, а саме належне відображення контрольованих

операцій, складання звітності та підготовка документації по контрольованим операціям.

Мета і завдання наукової роботи. Метою наукової роботи є дослідження теоретичних аспектів трансфертного ціноутворення та його впливу на ведення обліку контрольованих операцій і складання податкової звітності.

Відповідно до поставленої мети в науковій роботі сформульовано такі завдання:

- дослідити сутність трансфертного ціноутворення, визначити переваги та недоліки його застосування;
- ознайомитись із міжнародним досвідом регулювання трансфертного ціноутворення;
- розглянути вітчизняне регулювання трансфертного ціноутворення на сучасному етапі;
- визначити вплив трансфертного ціноутворення на облік контрольованих операцій;
- ознайомитись із процесом складання звітності та підготовки документації по трансфертному ціноутворенню.

Об'єктом дослідження є процес функціонування трансфертного ціноутворення та його вплив у сфері бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних та методичних питань в процесі функціонування трансфертного ціноутворення та його впливу у сфері бухгалтерського обліку та обліку з метою оподаткування.

Гіпотеза роботи ґрунтується на дослідженні теоретичних аспектів та функціонуванні трансфертного ціноутворення на сучасному етапі економічного розвитку із постійним внесенням змін до національного законодавства, виходячи з міжнародного досвіду.

Методи дослідження. У процесі виконання наукової роботи були застосовані ряд методів та прийомів дослідження, а саме: для розкриття сутності та змісту категорій застосовувались методи аналізу і синтезу, індукції і

дедукції, системного підходу, порівняння, аналогії, абстрагування; історичний і логічний методи – при дослідженні теоретичних аспектів; табличний і графічний методи використовувались для наочного представлення даних; порівняння і аналізу – під час проведення економіко-правового аналізу нормативної бази і спеціальної літератури.

Інформаційною базою наукового дослідження послужили: є праці вітчизняних вчених, вітчизняні та зарубіжні наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, чинні нормативно-правові акти України.

Апробація результатів дослідження. Окремі результати дослідження були викладені:

- у тезах «Регулювання трансфертного ціноутворення на міжнародному та вітчизняному рівнях» (матеріали Міжнародної студентської наукової конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку науки», 18 грудня 2020 р. (м. Ужгород) [19];

- у тезах «Деякі питання щодо підготовки та подання звіту про контрольовані операції» (матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Практичні та теоретичні питання розвитку науки та освіти», 19-20 грудня 2020 р. (м. Львів) [18];

- у доповіді «Контрольовані операції у трансфертному ціноутворенні» представлений на студентському круглому столі «Облік та оподаткування в умовах міжнародної економічної інтеграції» (КНТЕУ, 4 листопада 2020 р.).

1. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ, ПЕРЕВАГИ ТА РИЗИКИ ЗАСТОСУВАННЯ

В сучасних інтеграційних та глобалізаційних процесах розвитку вітчизняної економіки спостерігається значна роль трансфертного ціноутворення.

У чинному законодавстві України не визначено поняття «трансфертне ціноутворення», а у науковій літературі його розглядають з різних сторін. Наведемо декілька прикладів термінології даного поняття вітчизняними науковцями.

Автори Титенко Л. та Богдан С. вважають, що трансфертне ціноутворення – це процес формування спеціальних цін на товари, продукцію, роботи, послуги при їх передаванні між взаємопов'язаними підрозділами й організаціями в процесі виробництва кінцевого продукту, які утворюють систему взаємопов'язаних облікових показників, для досягнення стратегічних цілей [22].

Дзюба П. у своїй праці зазначив, що трансферна ціна є такою ціною, яка встановлюється на будь-який об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між взаємозв'язаними компаніями чи структурними підрозділами однієї компанії у разі, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон [4].

Савченко Т. та Павленко Л. стверджують, що трансфертне ціноутворення – це встановлення ціни на товари та послуги, що продаються між контрольованими (або пов'язаними) юридичними особами в межах підприємства [16].

Як зазначається у статті «What is transfer pricing?», що опублікована в «RoyaltyRange»: «Трансфертне ціноутворення - це ціна, яку визначають пов'язані суб'єкти, що перебувають у спільній власності, для внутрішнього обміну товарами, нематеріальними активами, ресурсами чи послугами» [28].

А за трактуванням Організації Об'єднаних Націй трансфертне ціноутворення відноситься до встановлення ціни на операції між пов'язаними особами, що включають передачу власності або надання послуг [30].

Зазначимо, що у вітчизняній науковій літературі досить часто спостерігається негативне ставлення до трансфертного ціноутворення, оскільки вважається, що трансфертна ціна не відповідає ринковій та, в основному, є нижчою встановленої.

Але часто транснаціональні корпорації маніпулюють такими цінами, що призводить до зниження надходжень до державних бюджетів. У країнах, де має місце маніпулювання трансферними цінами спостерігаються негативні наслідки, а саме національні виробники в умовах жорсткої конкуренції не справляються з веденням підприємницької діяльності та поступово витісняються, нові підприємства не можуть легко увійти на певні ринки, тобто відбувається монополізація великими корпораціями різних ринків. Таким чином, країни, в яких присутні підприємства, що здійснюють операції з трансферними цінами, впроваджують механізми контролю.

Із досліджень спостерігається, що корпорації при здійсненні господарських операцій використовують два види цін – ринкові і трансфертні, тому чимало науковців ототожнюють поняття трансфертного ціноутворення та трансфертних цін.

Перші згадки про трансфертне ціноутворення в окремих галузях зустрічаються в Англії в кінці XIX ст. [3]. Проте популярністю застосування дане явище почало користуватись із появою великих транснаціональних корпорацій (ТНК) та активізацією міжнародної торгівлі. ТНК створювалися з метою отримання додаткової вигоди (не тільки грошової вигоди, оптимізації прибутків, а й отримання нових ринків збуту тощо) зацікавленими особами. Тобто, трансфертна ціна виникла як економічне явище в кінці XIX ст., що зумовлено двома взаємопов'язаними причинами: поява складних бізнес-структур (ТНК) і бажання отримати економічну вигоду [27]. Розглянемо етапи розвитку трансфертного ціноутворення у світі (дод. А).

До основних функцій трансфертного ціноутворення у науковій літературі відносять:

1. Надає інформацію, що стимулює менеджерів підрозділів приймати обгрунтовані економічні рішення. Це відбувається за умови, коли дії, які здійснюють менеджери підрозділів, щоб покращити показники прибутку у звітах про діяльність своїх підрозділів, також збільшують значення прибутку підприємства в цілому.
2. Надає інформацію, яка корисна для оцінки управлінських та економічних показників діяльності підрозділів.
3. Цілеспрямовано переміщує частину прибутку між підрозділами або місцями їх розташування.
4. Гарантує, що не порушується автономність діяльності підрозділів [2].

До переваг застосування трансфертного ціноутворення можемо віднести його економічну доцільність. Тобто компанія, що має власні підрозділи в різних країнах, може обирати розташування центрів виробництва в залежності від обсягу витрат, тобто там, де витрати становлять мінімальну величину, а збут – де діє найбільша норма прибутку, тим самим регулюючи рентабельність своїх підрозділів.

Проте найбільше підприємства приваблює можливість мінімізувати свої податкові платежі. Це реалізується таким чином, що контрактна вартість для підрозділів, які знаходяться в країнах з меншою ставкою податку на прибуток, зменшується, з метою завищення фінансового результату, і навпаки. Проте на такі операції звертають увагу податкові органи держав та встановлюють певні обмеження в законодавстві задля регулювання та контролю. Оскільки, наприклад, у період з 2013 р. по 2014 р. прямі іноземні інвестиції з України в формі акціонерного капіталу виросли більше, ніж у 25 разів, а з 2014 р. по 2019 р. у середньому зростають на 2,7 % кожного року. Необхідно зазначити, що майже всі (90%) інвестицій у формі акціонерного капіталу надходять на Кіпр та Віргінські Острови, ставка податку на прибуток яких менше та складає 12,5% та 0 % відповідно [6].

Основним методологічним принципом трансфертного ціноутворення для податкових цілей є принцип «витягнутої руки», який затверджено у вітчизняному законодавстві згідно Типової податкової конвенції ОЕСР про доходи і капітал [28]. Розглянемо з двох сторін трактування даного принципу (рис.1).

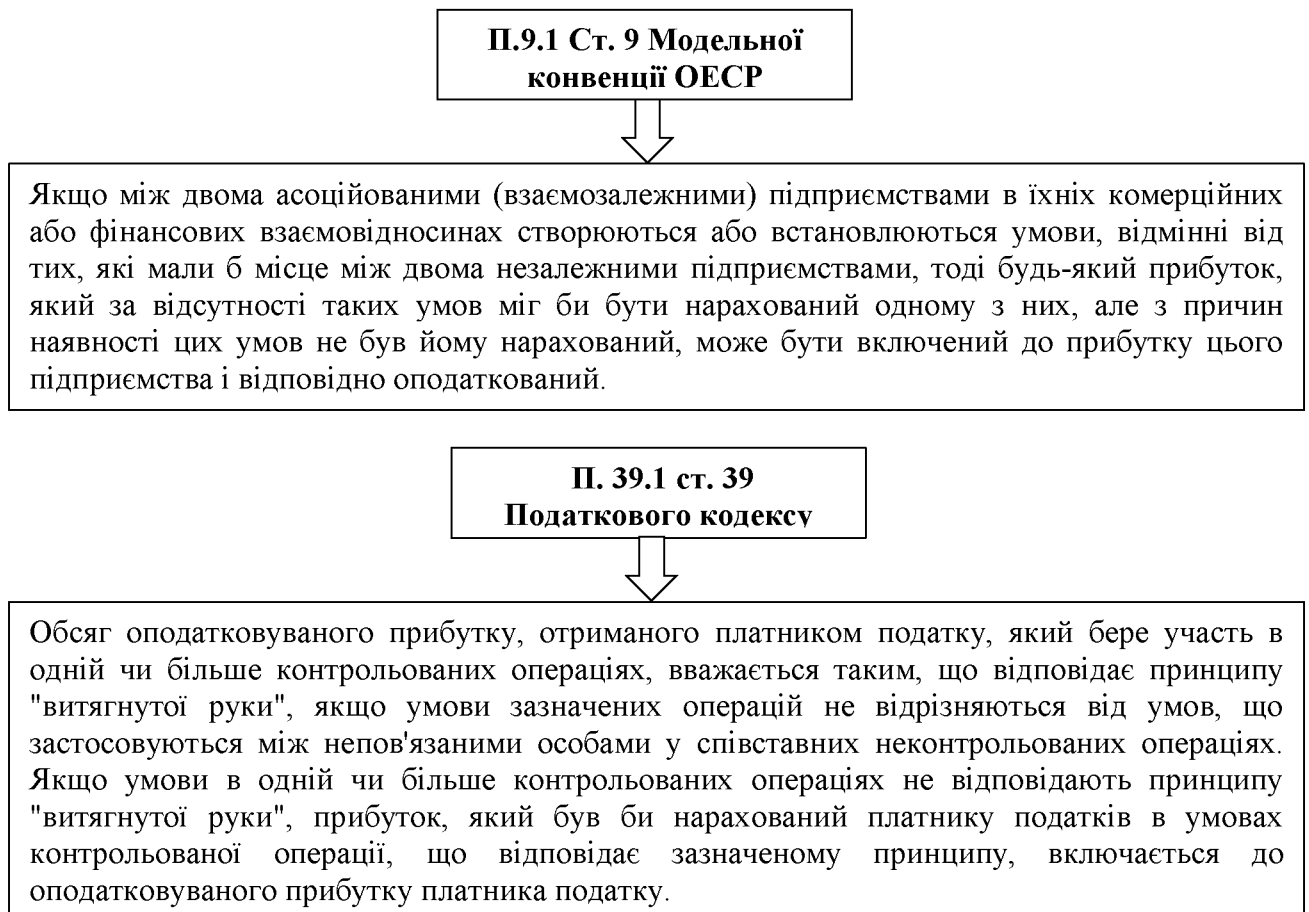


Рис. 1. Трактування принципу «витягнутої руки» за Модельною конвенцією ОЕРС та Податковим кодексом України

Джерело: складено автором за [12] та [29]

Вважається, що система трансфертного ціноутворення складається з таких елементів, котрі знаходяться в постійній взаємодії: суб'єкти поточного та стратегічного управління, суб'єкти перерозподілу, об'єкти перерозподілу, методи, цілі, а також підсистеми організаційного й інформаційного забезпечення. Суб'єктами поточного та стратегічного управління з точки зору

підприємств є керівні особи компаній, які концентрують повноваження щодо функціонування окремих складових системи трансфертного ціноутворення. Вони реалізують політику трансфертного ціноутворення через об'єкти ціноутворення та впливають на суб'єктів перерозподілу з метою досягнення певних цілей [26].

Наведемо приклад руху товарів, послуг та рахунків в транснаціональній корпорації при організованій системі трансфертних розрахунків (рис.2).

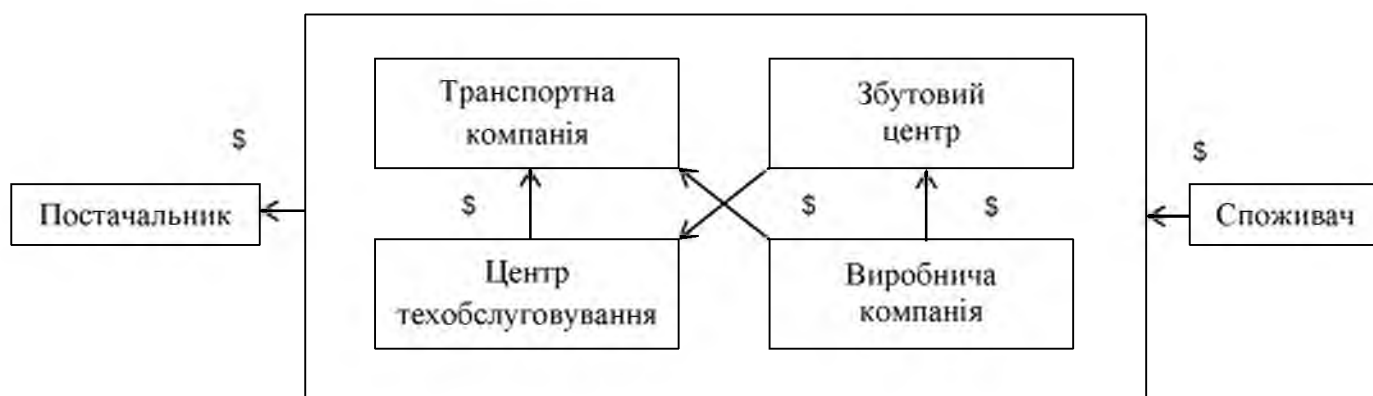


Рис. 2. Приклад руху розрахунків між структурними одиницями глобальної компанії

Джерело: складено автором за [21]

Проте існує чимало ризиків у даній сфері, серед них:

- розбіжності щодо політики трансфертного ціноутворення в підрозділах певної організації;
- застосування трансфертного ціноутворення на практиці вимагає поглиблених знань, особливо в бухгалтерському обліку на підприємствах;
- трудомісткість у встановленні ціни на нематеріальні активи та послуги.

Таким чином, питанням трансфертного ціноутворення присвячено чимало уваги, зокрема з боку вітчизняних науковців. Єдиного трактування даного поняття, як в науковій літературі, так і на законодавчому рівні, досі немає. Але трансфертними цінами активно користуються транснаціональні корпорації та інші підприємства менших масштабів, що змушує державні податкові органи країн встановлювати механізми регулювання та контролю за такими підприємствами та їх операціями.

2. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Довільний перерозподіл податку на прибуток підприємствами, як наслідок, спричинив необхідність запровадження регулювання такого процесу на законодавчому рівні задля призупинення виведення національного капіталу в межах національних юрисдикцій.

Запровадження правових норм почалось ще з 1960-х років у США, потім такий приклад почали наслідувати інші розвинуті країни та країни, що розвиваються, наприклад Великобританія, Франція, Канада, Японія, Австралія, Нідерланди. Розглянемо хронологію введення в дію правил трансфертного ціноутворення (дод. Б). На момент впровадження норм регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в понад 70 державах світу такі норми вже діяли.

Основні організації-розробники методологічно-рекомендаційних документів (дод. В) щодо регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням наведені на рис.

Дані організації (рис. 3) тісно співпрацюють між собою у вирішенні питань, які стосуються трансфертного ціноутворення.

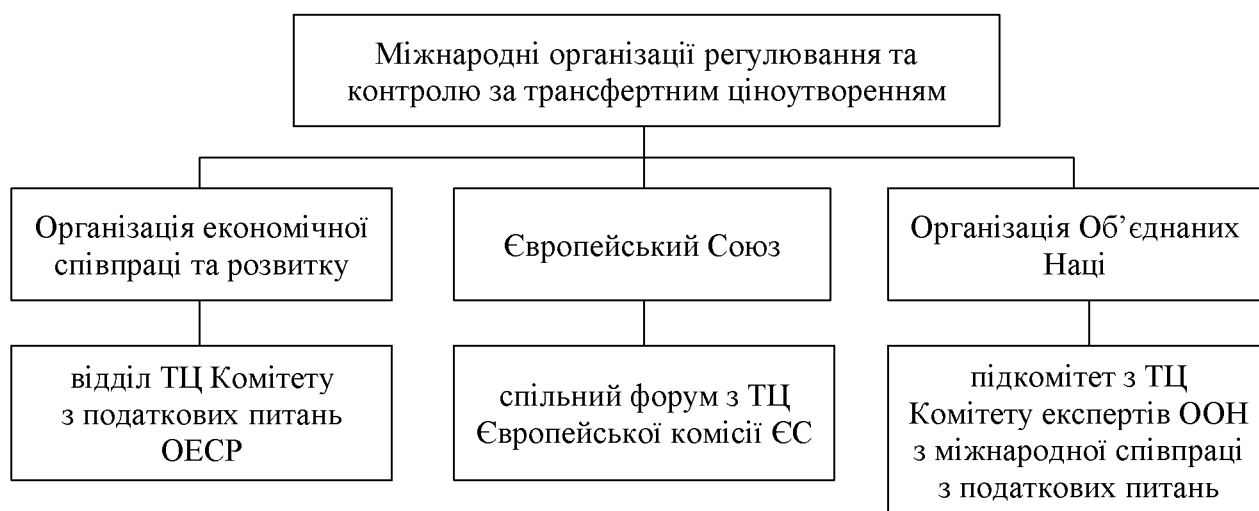


Рис. 3 . Основні Міжнародні організації регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням

Джерело: складено автором за [17]

Багато країн імплементували рекомендаційні документи міжнародних організацій в законодавства на національному рівні та затвердили обов'язковий характер їх дотримання. Однак, на міжнародному ринку залишились країни, які не дотримуються загальних умов для резидентів, за приклад можна взяти Бермуди, Кіпр, Панаму, Намібію. Що стосується інших держав, в яких офіційно не потрібне дотримання правил ТЦО (Ангола, Сьєрра Леоне, Гватемала, Мальта, Уганда і ін.), то в їх відношенні застосовуються особливі методи. Якщо сума угоди і ціна товару або послуги представляє певні сумніви, а компанії, які проводять операцію, підпадають під підозру на зв'язаність, податкові органи цих країн можуть прийняти ряд заходів щодо компаній: перегляд, скасування або перекваліфікація угоди, а також утримання додаткового податку постфактум [7].

Найбільший досвід регулювання ТЦ і вплив у цій сфері має Організація економічної співпраці та розвитку (ОЕСР): вона розробляє ініціативи на міжнародному рівні з кінця 1970-х років та залишається лідером у окресленому напрямі. Настанови ОЕСР розкривають загальну методологію контролю ТЦ, зокрема в частині застосування методів, встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”, проведення функціонального аналізу й аналізу порівнянності, підготовки документації, процедур попереднього узгодження ціноутворення тощо. Ці настанови покликані допомогти платникам податків у підготовці документації, яку доцільно подавати контролюючим органам із метою доведення того, що виконані ними операції відповідають зазначеному принципу [9].

Крім трьох основних організацій питанням удосконалення методичної частини трансфертного ціноутворення займаються Світовий банк, Світова організація торгівлі та Всесвітня митна організація. Також великий вплив на удосконалення правових документів здійснюють міжнародні консалтингові компанії, які представляють та захищають інтереси корпорацій.

У рамках міжнародної співпраці з питань протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування свої сили об'єднали

країни ОЕСР і Великої двадцятки. У 2015 р. вони затвердили План дій BEPS та Програму розширеного співробітництва для встановлення так званих правил гри, за котрими уряди повинні створювати стратегії податкового планування. Зокрема, питанням ТЦ присвячено напрями 8–10, 13 Плану дій BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) [10].

Як бачимо, країни ЄС приділяють чималу увагу регулюванню трансфертного ціноутворення. Проте країни Східної Азії також не залишаються осторонь. У Китаї, наприклад, приділяють особливу увагу оцінці значущості китайської компанії у діяльності міжнародної групи компаній. У Японії спостерігається значний обсяг передачі нематеріальних активів за кордон, тому податкові органи зосереджують чималу увагу на таких операціях. Платники податків нерідко стикаються з такою ситуацією, коли податкова інспекція в ході перевірки може запросити документацію із трансфертного ціноутворення та, незалежно від законодавства, такий платник зобов'язаний надати повний пакет документів.

Отже, міжнародне регулювання трансфертного ціноутворення наразі знаходиться на високому рівні. Міжнародні організації регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням створили методологічну базу для багатьох країн світу, яка постійно оновлюється, а також складається із зауваженнями та пропозиціями міжнародних корпорацій, які висловлюють свою думку з практичного боку таких впроваджень.

3. СТАН РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

В Україні регулювання трансфертного ціноутворення здійснюється з 2013 року, а саме найпершим кроком було запровадження статті 39 Податкового кодексу України, згідно з якою було запроваджено концепцію обов'язкового використання звичайних цін між пов'язаними особами, а також методи визначення таких звичайних цін [26].

В цьому ж році відбулось затвердження Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 4 липня 2013 р. № 408-VII, який було розроблено на базі Керівництва ОЕСР 1995 року «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів». Після цього органи державної податкової служби мають право здійснювати певну систему заходів щодо встановлення відповідності цін рівню ринковим цінам між пов'язаними особами.

З початку введення правил трансфертного ціноутворення у законодавстві майже щороку вводяться суттєві зміни. Наразі Законом № 466, який прийнятий з 16 січня 2020 року, введено зміни до Податкового кодексу України, зокрема в розрізі імплементації плану дій Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) , тобто розмивання бази оподаткування та переміщення прибутків, в тому числі розглянуто питання щодо вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, а саме з імплементацією положень 8-10, 13 кроків Плану дій BEPS (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік кроків Плану дій BEPS

1	Оподаткування компаній цифрового сектору економіки	9	Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал
2	Оподаткування гібридних інструментів	10	Трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком
3	Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній	11	Розробка методології збору та аналізу інформації про розмивання бази оподаткування та виведення прибутку
4	Розмивання податкової бази шляхом віднесення % платежів до складу витрат	12	Розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування
5	Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями	13	Рекомендації про документації з трансфертного ціноутворення та розкритті інформації по країнам
6	Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами	14	Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів
7	Штучне уникнення статусу постійного представництва	15	Багатосторонній інструмент для внесення змін у двосторонні угоди (MLI)
8	Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи		

Джерело: складено автором за [15]

Із введенням 13-ого кроку Плану дій BEPS мається на увазі запровадження трирівневої структури документації для міжнародних груп компаній, яка включає в себе документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальну документацію (майстер-файл) та звіт у розрізі країн (country-by-country reporting) – відповідно до визначених критеріїв, компанії повинні будуть подавати 2 додаткових документа: глобальну документацію (майстер-файл) та звіт у розрізі країн (country-by-country reporting) [13].

Україна вже мала досвід із імплементацією положень Плану дій BEPS, оскільки в 2017 році приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та прийняла умови так званого Мінімального стандарту, до якого входить обов'язкові чотири кроки із п'ятнадцяти запропонованих, а саме 5, 6, 13 та 14 кроки [15].

Наразі за чинним законодавством та практикою у світі звичайні ціни для цілей трансфертного ціноутворення визначаються за методами, установленими п. 39.3 ПКУ, серед них:

- Метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- Метод ціни перепродажу;
- Метод «витрати плюс»;
- Метод чистого прибутку;
- Метод розподілення прибутку.

Наведемо характеристику методів визначення звичайних цін для цілей трансфертного ціноутворення (табл. 2).

Таблиця 2

**Методи визначення звичайних цін для цілей трансфертного
ціноутворення**

№	Метод визначення звичайної ціни	Характеристика
1	Метод порівняльної неконтрольованої ціни (39.3.3. ПКУ)	Полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з джерел, визначених підпунктом 39.5.3 пункту 39.5 цієї статті.

2	Метод ціни перепродажу (39.3.4.ПКУ)	Полягає у порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.
3	Метод "витрати плюс" (39.3.5. ПКУ)	Полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.
4	Метод чистого прибутку (39.3.6. ПКУ)	Полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).
5	Метод розподілення прибутку (39.3.7. ПКУ)	Полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).

Джерело: складено автором за [12]

Вибір методу ціноутворення встановлює керівник підприємства та вносить в облікову політику. На прийняття даного рішення впливають деякі фактори, що наведені на рис 4.

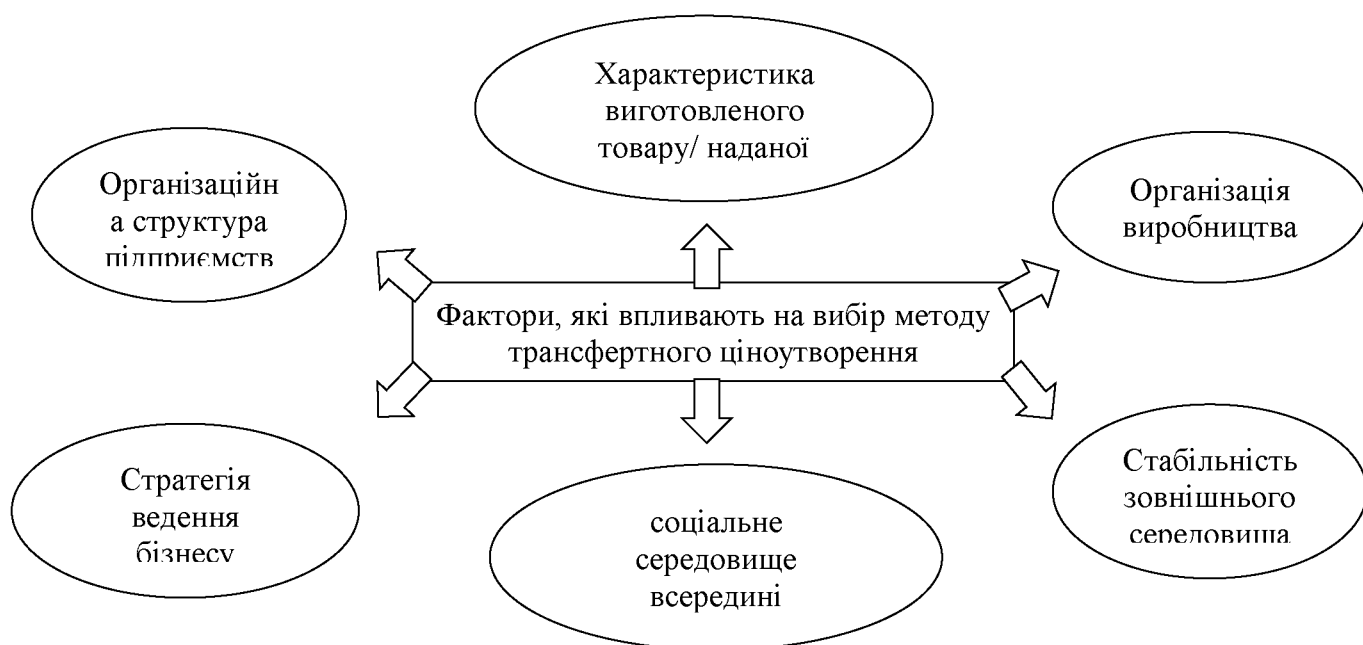


Рис. 4. Фактори, які впливають на вибір методу трансфертного ціноутворення

Джерело: складено автором за [26]

Важливо зазначити, що удосконалення чинного законодавства, особливо у податковій сфері, зменшить об'єми витоку капіталу за межі країни. Також підприємства вдаються до оптимізації оподаткування зокрема через непередбачуваність і швидку зміну державної політики, неоднозначність тлумачень законодавства, що негативно впливає на діяльність таких підприємств.

У 2021 році у законодавстві планується ввести зміни щодо так званих «прихованих доходів». За нововведеннями «приховані доходи» (рис. 5) оподатковуватимуться як дивіденди.



Рис. 5. Складові частини «прихованих» дивідендів

Джерело: складено автором за [23]

Окрім цього планується включити до подання Звіт за країнами міжнародної групи компаній та зміниться склад документації з трансфертного ціноутворення.

Належна організація регулювання та контролю на законодавчому рівні забезпечить для вітчизняної економіки багато позитивних рис, в тому числі з яких: збільшення надходжень до бюджетів, уникнення монополізації на ринку,

надання можливості національному виробникові розвиватись, незважаючи на умови жорсткої конкуренції, яка обумовлена глобалізаційними процесами. Потрібно постійно слідкувати за оновленням вітчизняної законодавчої бази, оскільки вона ще не є сталою та остаточно сформованою. Слід зауважити, що вітчизняне законодавство щодо регулювання трансфертного ціноутворення формується на основі закордонного досвіду та методичних рекомендацій.

4. КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Податковий кодекс України дає чіткий перелік трансакцій, які визначаються як контрольовані.

Контрольовані операції – це господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме:

- господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав, наприклад Англія, Бермудські Острови, Ірландія, Республіка Кіпр та інші;
- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (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 таких нерезидентів в розрізі

держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України; наприклад Австралію, ВБ, Канаду, Об'єднані Арабські Емірати;

- господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [12].

Чинним законодавством також встановлені вартісні критерії контрольованих операцій, проте одночасно повинні виконуватись дві вимоги (табл. 3).

Таблиця 3

Вартісні критерії контрольованих операцій

Рік	Вид доходу	Вимоги
До 2017	Дохід по всім видам діяльності підприємства	> 50 млн грн, що не включає суму ПДВ і акцизу
	Дохід підприємства по операціям з певним контрагентом	> 5 млн грн, без сум ПДВ і акцизу
2020	Дохід по всім видам діяльності підприємства	> 150 млн грн, що не включає суму ПДВ і акцизу
	Дохід підприємства по операціям з певним контрагентом	> 10 млн грн, без сум ПДВ і акцизу

Джерело: складено автором за [12]

Зауважимо, що при розрахунку таких доходів за даними бухгалтерського обліку:

- курсові різниці для доходу від усіх видів діяльності (як від операційної, так і неопераційної діяльності) (лист ДФС від 29.05.2018 р. № 2355/6/99-99-15-02-02-15/ПК);
- курсові різниці для доходу по операціям з конкретним контрагентом – не враховуються (лист ДФС від 29.05.2018 р. № 2355/6/99-99-15-02-02-15/ПК); дисконтування заборгованості – не враховується. Так, якщо по нерезидентам є довгострокова дебіторська чи кредиторська заборгованість, то доходи й витрати, які утворюються внаслідок процедури дисконтування не входять до обсягів контрольованих операцій (лист ДПС від 24.06.2020 р. № 2552/6/99-00-05-05-02-06/ПК).

Отже, якщо узагальнити вимоги законодавства, щоб операція стала контрольованою для підприємства треба:

- по перше, бути платником податку на прибуток (за Законом № 466 з 1 січня 2021 року сюди ще й додаються єдиноподатники 4 групи);
- по друге, операція має бути з нерезидентом;
- по третє, має дотримуватися хоча б один з критеріїв наведених вище 5 типів операцій з нерезидентами;
- по п'яте, має бути дотриманий вартісний критерій такої операції.

Щорічно понад 2 тис. платників декларують контрольовані операції на 90 млрд дол. [20]. Підприємства, що здійснюють контрольовані операції, безумовно повинні відображати їх у фінансовому обліку та в обліку з метою оподаткування, а по закінченні звітного періоду – складати і подавати звітність щодо контрольованих операцій.

У вітчизняним законодавством не передбачені методичні рекомендації щодо організації обліку контрольованих операцій, тому підприємства можуть організовувати облік самостійно та відповідно до власних потреб. Зважаючи на важливість виокремлення контрольованих операцій від операцій підприємства за звітний період, вибору підходу для визначення звичайної ціни для цілей трансфертного ціноутворення тощо доцільним є розробка на підприємстві окремого Положення про облік контрольованих операцій чи окремого розділу наказу про облікову політику.

У внутрішньому документі (положенні, наказі про облікову політику) доцільно передбачити:

- перелік контрольованих операцій;
- визначення поняття пов'язаних осіб;
- критерії визначення операцій контрольованими;
- методику розрахунку річного доходу для визнання операції контрольованою;
- зазначення методів, за якими може визначатися звичайна ціна в контрольованих операціях. Тут зазначимо, що, на наш погляд, не слід звужувати це положення наказу одним з методів, визначених ПКУ, як це

пропонується деякими фахівцями. Підприємство, здійснюючи контрольовані операції, може обирати більш доцільний спосіб для конкретної контрольованої операції, який може бути визначений окремим наказом керівника;

- перелік документації з трансфертного ціноутворення і порядок її зберігання на підприємстві;
- алгоритм підготовки та подання звіту про контрольовані операції тощо.

Якщо контрольована операція має разовий характер, можливо видання окремого наказу по підприємству щодо обліку і контролю такої операції з метою подальшого складання відповідної податкової звітності.

При самостійній підготовці звіту про контрольовані операції важливим при організації їх обліку є розподіл функцій працівників бухгалтерії і працівників інших економічних підрозділів підприємства (останні можуть бути зобов'язані наводити обґрунтування цін в контрольованій операції та їх відповідність звичайним цінам в періоді проведення контрольованої операції).

Доцільним, на нашу думку, є внесення в робочий план рахунків підприємства певних субрахунків другого порядку з метою виокремлення контрольованих операцій в обліку. Зокрема, можна визначити окремі субрахунки другого порядку до рахунків (субрахунків):

- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»: 3622 – «Розрахунки з покупцями за контрольованими операціями»;
- 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»: 3732 – «Розрахунки за нарахованими доходами за контрольованими операціями»;
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»: 6322 – «Розрахунки з постачальниками за контрольованими операціями»;
- 681 «Розрахунки за авансами одержаними»: 6812 – «Розрахунки за авансами одержаними за контрольованими операціями»;
- 70 «Доходи від реалізації»: 7012, 7022, 7023 – «Дохід від реалізації (відповідно продукції, товарів, послуг) за контрольованими операціями».

Визнання на етапі здійснення операції контрольованою потребує відокремленого накопичення документації за нею: зовнішньоекономічного контракту та всіх первинних документів, якими оформлювалось надходження товарів від нерезидентів та їх оплата (інвойси, митні декларації, транспортні документи, виписки банку тощо). Важливим є включення до цього переліку належним чином оформлених по кожній контрольованій операції: описів товарів (робіт, послуг), їх фізичних і якісних характеристик; даних про розрахунки (валюта, суми, документи); бізнес-стратегій сторін; функціонального аналізу контрольованих операцій; економічного порівняльного аналізу (зокрема щодо показників рентабельності контрольованих операцій), обґрунтування методів ТЦУ і джерел інформації, інформації про зіставні операції, розрахунку діапазону цін (рентабельності) та інші розрахунків з детальним описом.

Починаючи з 23.05.2020 року також потрібно буде по нетоварним операціям обґрунтовувати економічну доцільність операції та наявність у неї *ділової мети*. Для цього у документації з трансфертного ціноутворення, можливо, доведеться наводити приклади операцій непов'язаних осіб у зіставних умовах, показувати взаємозв'язок між операцією та отриманням прибутку, збільшенням активів підприємства, наводити перспективні плани розвитку підприємства, що пов'язані з використанням, інвестуванням отриманих від нерезидентів кредитних коштів тощо.

В процесі обліку контрольованих операцій доцільно запровадити використання на підприємстві облікового реєстру щодо накопичення інформації про операції, які підпадають під критерії контрольованих. На наш погляд, такий реєстр треба вести за звітний рік за формою додатку до Звіту про контрольовані операції, де містяться всі відомості про контрольовані операції. В умовах застосування інформаційних систем в обліку це не є складною задачею.

Трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток.

Якщо виникли розбіжності в визначенні трансфертної ціни відповідно до методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», підприємство проводить самостійне коригування податкових зобов'язань по податку на прибуток та заповнює Додаток ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток платника податку.

Так, зокрема з 23.05.2020 р. за пп. 140.5.15 ПКУ необхідно збільшувати фінансовий результат, визначений за правилами бухгалтерського обліку на суму понесених витрат в операції з нерезидентом також треба, якщо операція визнана такою, що *не має ділової мети, розумної економічної причини*. При чому незалежно від суми витрат по такій операції; країни, в якій зареєстрований нерезидент.

Це стосується практично всіх господарських операцій, окрім придбання товарів. Під необхідність обґрунтування економічного ефекту потрапляють операції з придбання: робіт (послуг); нематеріальних активів; прав на об'єкти права інтелектуальної власності (виплата роялті); фінансових послуг з отримання кредитів; розміщення депозитів (включаючи відсотки); корпоративних прав; акцій та інших інвестицій.

При цьому має бути відповідність між показниками додатка ТЦ та окремими додатками до Звіту про контрольовані операції, про який йдеться нижче.

Отже, контрольовані операції вимагають чималої уваги з боку керівництва підприємством. Варто зазначити, що цілей обліку і звітування за контрольованими операціями перед контролюючими органами важливим є створення окремого Положення про контрольовані операції чи відповідного окремого розділу в Наказі про облікову політику, а також виокремлення в бухгалтерському обліку контрольованих операцій від операцій підприємства за звітний період з метою подальшого складання відповідної податкової звітності.

5. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ ТА ДОКУМЕНТАЦІЇ ПО КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ

Звітність по контрольованим операціям мають подавати абсолютно всі платники податків, які здійснювали в поточному році контрольовані операції щороку до 1 жовтня року, який настає за звітним.

Платники податків, які перебувають на обліку в Офісі великих платників податків ДПС подали 902 звіти про контрольовані операції (здійснені у 2018 році) на загальну суму 2 166 млрд. грн., що на 802 млрд. грн. більше ніж торік. 12 % великих платників здійснили самостійне коригування об'єкта оподаткування на суму 5,5 млрд. грн. [24].

За результатами декларування за 2019 рік, суб'єктами господарювання, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, надано 2,3 тис. звітів про контрольовані операції на загальну суму 2 553 млрд. гривень. Більше статистичних даних наведемо у додатках Г та Д.

Згідно закону України «Про електронний документообіг і електронний цифровий підпис» звітність складається лише в електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку.

Форма даної звітності та порядок її заповнення затверджується наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 року [14]. До структури даного звіту входять такі частини: заголовна та основна частини, додаток та інформація до додатка, яка є невід'ємною частиною даного звіту. Бланки звітності представлено у додатках Е, Ж та З.

Звіт підписує Керівник (уповноважена особа) та Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку). Отже, складати звіт може головний бухгалтер підприємства, проте слід врахувати факт наявності різноманітних баз даних, тому потрібно добре володіти даною тематикою, знаннями не тільки положень Податкового кодексу України, але й Настанов ОЕСР з трансфертного ціноутворення, української та глобальної судової

практики, позицій ДПСУ з різних питань та багато чого іншого. Також підприємство може передати ведення обліку та складання звітності по контрольованим операціям аудиторським або аутсорсинговим компаніям, або ж створити власний відповідний підрозділ на підприємстві.

Спосіб укладання такого звіту визначає керівник підприємства та прописує в обліковій політиці або ж окремим наказом делегує такі повноваження.

У разі виявлення помилки до 1 жовтня року, що настає за звітним, у Звіті про контрольовані операції платник податку може подати новий звіт з відповідною позначкою, яка вказує, що звіт новий. Якщо ж помилку виявили після 1 жовтня, тоді можна подати уточнюючий звіт, але платнику податків штрафні санкції доведеться сплатити.

Згідно рекомендацій ОЕСР у Дії 13 Плану BEPS, вітчизняним законодавством з 23 травня 2020 року вже запроваджено трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, а саме:

- документацію з трансферного ціноутворення;
- глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл);
- звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній.

З 2021 року крім вищепереліченого, платники податків зобов'язані будуть інформувати контролюючий орган щодо участі у міжнародній групі компаній.

Постійного ведення платником податків документації з трансфертного ціноутворення на детальній та достовірній основі обов'язково потрібно підтримуватись, оскільки від податкових органів може надійти запит на перевірку такої документації.

У розділі 7 «Документація» Практичного керівництва ООН зазначається, що основною метою підготовки та підтримки в належному стані документації з ТЦ є утримання платника податків у стані, в якому він зможе продемонструвати, що ним було вжито необхідних заходів для полегшення подальшої перевірки відповідності його трансфертних цін принципу «витягнутої руки» [5].

Складання документації – це послідовний процес з великою кількістю аналітичних процедур щодо значної кількості інформації. А звітність по контрольованим операціям дає лише малу частину для аналізу трансфертного ціноутворення суб'єкта господарювання.

Законом № 466 розширено перелік інформації, що включається до документації з трансфертного ціноутворення:

- інформація про фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками компанії;
- дані щодо ланцюга постачання товарів (робіт, послуг);
- обґрунтування ділової мети.

Документація з трансфертного ціноутворення повинна зберігатись не менш як 2555 днів з дня подання звіту про контрольовані операції.

Зауважимо, що документація та глобальна документація подаються українською мовою в паперовому вигляді або ж в електронній формі. Якщо документи складені в іноземній мові, тоді платник податку зобов'язаний надати одночасно і переклад таких документів.

Що стосується глобальної документації з трансфертного ціноутворення (мастер-файл), зазначимо наступне: таку документацію ДПСУ має право запросити у компанії якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, до складу якої входить компанія, становить еквівалент 50 млн. євро або більше. При цьому запит на мастер-файл контролюючий орган має право надіслати не раніше ніж 12 місяців і не пізніше ніж 36 місяців після закінчення звітного року або фінансового року [8].

За порушення правил законодавства на платників податків щодо подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній та/або

повідомлення про участь у міжнародній групі компаній накладаються штрафні санкції за пп. 120.3-120.6 ст. 120 ПКУ (Додаток И) .

Отже, процес складання звітності по контрольованим операціям є досить складним та має чимало нюансів, які можуть наштовхнути підприємства до певних ризиків та/або ж штрафних санкцій. Важливо готувати документацію по ТЦ належним чином з самого початку здійснення кожної контрольованої операції, оскільки термін документації не є довготривалим. Слід зауважити, чим якісніше буде підготовлена документація із трансфертного ціноутворення, тим буде менша ймовірність додаткової перевірки податковими органами підприємства. Варто постійно слідкувати за змінами у податковому законодавстві, оскільки кожного року вводяться певні коригування і зміни, які, безумовно, впливають на результати діяльності підприємства.

Запровадження такої звітності, як зазначалось, відбуватиметься починаючи зі звітності за 2021 рік, а, отже, з цього часу підприємствам, які здійснюють контрольовані операції і підпадають під певні їх критерії, треба буде подавати глобальну документацію за запитами Державної податкової служби України.

ВИСНОВКИ

Отже, питання трансфертного ціноутворення стосується широкого кола підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. В механізмі трансфертного ціноутворення зацікавлені чимало підприємств, оскільки за його допомогою можна перерозподіляти прибуток на користь осіб, які територіально знаходяться в тих країнах, де ставка податку на прибуток менша. Проте трансфертне ціноутворення в Україні з 2013 року стало під нагляд та контроль податкової служби, а на міжнародному рівні створені певні організації, що здійснюють не тільки контроль, а й надають методичні рекомендації по регулюванню такого процесу.

Ознайомившись із міжнародним досвідом регулювання трансфертного ціноутворення, можемо стверджувати, що інформаційна база є достатньо великою. Більшість високорозвинутих країн та країн, що розвиваються, використовують напрацювання ОЕСР, ЄС та ООН. Проте значну увагу регулюванню трансфертного ціноутворення приділяють не тільки європейські країни, а й країни Східної Азії.

З боку національного законодавства слід зазначити, що регулювання застосування трансфертного ціноутворення підприємствами з боку держави має значну роль, оскільки має на меті розвивати процес контролю за трансфертним ціноутворенням, що втілює у собі швидке реагування на зміну міжнародних стандартів та рекомендацій, зменшення ризиків, які виникають при порушенні платниками податків норм чинного законодавства, належну процедуру перевірки із кваліфікованими працівниками податкових органів. Вітчизняне законодавство щодо трансфертного ціноутворення створене на основі методичних рекомендацій міжнародних організацій.

При визначенні операцій контрольованими чи неконтрольованими слід враховувати критерії, які зазначені Податковим кодексом України. Особливу увагу необхідно звернути на вартісні критерії, оскільки згідно яких при визнанні операції контрольованою мають виконуватись одночасно всі

вищезазначені умови. Проте, підприємствам слід бути обережними, оскільки виникають донарахування за принципом «вितягнутої руки». При цьому трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток.

Важливим питанням у сфері обліку залишається організація такого процесу на законодавчому рівні, оскільки підприємства самостійно визначають облікову політику щодо організації обліку по трансфертному ціноутворенню, що призводить до ризиків розбіжностей, зокрема між материнською компанією та її підрозділами.

Розглядаючи контрольовані операції як об'єкт облікової політики підприємства ми дійшли до висновку щодо важливості створення окремого Положення про контрольовані операції чи відповідного окремого розділу в Наказі про облікову політику, а також виокремлення в бухгалтерському обліку контрольованих операцій від операцій підприємства за звітний період з метою подальшого складання відповідної податкової звітності.

Для виокремлення контрольованих операцій в обліку нами *запропоновані* відповідні субрахунки другого порядку до субрахунків бухгалтерського обліку по розрахунках з нерезидентами та по субрахунках для обліку доходів від реалізації товарів, робіт, послуг. В умовах застосування інформаційних систем в обліку це дасть можливість накопичувати інформацію по контрольованих операціях підприємства за звітний рік в необхідних розрізах.

Нами *запропоновано* використання на підприємстві облікового реєстру щодо накопичення інформації про операції, які підпадають під критерії контрольованих. На наш погляд, такий реєстр треба вести за формою додатку до Звіту про контрольовані операції, де містяться всі відомості про контрольовані операції.

При самостійній підготовці звіту про контрольовані операції важливим при організації їх обліку є розподіл функцій працівників бухгалтерії і працівників інших економічних підрозділів підприємства (останні можуть бути

зобов'язані наводити обґрунтування цін в контрольованій операції та їх відповідність звичайним цінам в періоді проведення контрольованої операції).

Згідно змін вітчизняного законодавства, починаючи зі звіту за 2021 рік, запроваджено трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, що включає в себе новий пакет документів. При підготовці такої звітності може виникати чимало помилок, а, отже, необхідним на національному рівні є розроблення *Методичних рекомендацій щодо глобальної документації по контрольованим операціям у сфері трансфертного ціноутворення*.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багатдинов Р.І. Історичні аспекти розвитку трансфертного ціноутворення Р. І. Багаутдинов, Л.Ф. Султанова // Економіка і сучасний менеджмент: теорія і практика: збірник статей з матеріалів XXXI Міжнародної науково-практичної конференції. Новосибірськ: СибАК, 2013. № 11(31). 228с.
2. Богацька Н. М. Суть трансфертного ціноутворення та його функції / Н. М. Богацька, О. Г. Малогулко. URL: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/32958.doc.htm
3. Джох Р. В. Трансфертне ціноутворення: причини виникнення й історія розвитку правового регулювання / Р. В. Джох // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. 2015. Вип. 15(1). С. 101-104. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2015_15%281%29__29
4. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П.В. Дзюба // Економіка України. 2006. № 1. С. 14–22
5. Документація з трансфертного ціноутворення // Вісник. Офіційно про податки. 2017. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004140-dokumentatsiya-z-transfertnogo-tsinoutvorenniya-1>
6. Коблянська О. І. Трансфертне ціноутворення в системі оподаткування / О. І. Коблянська, О. Є. Портнова // Електронне наукове фахове видання з економічних наук "Modern Economics". 2020. URL: dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6850/1/koblianska.pdf
7. Кавтиш О.П. Міжнародне трансфертне ціноутворення: значення, приклади, недоліки, переваги та ризики для підприємств / О.П. Кавтиш, А.О. Сабадир // Сучасні проблеми економіки і підприємництва. Випуск 22, 2018. С. 158-165
8. Мазур О. Трирівнева модель звітності з трансфертного ціноутворення імплементується з 2021 року / О. Мазур // Головне управління ДПС у

- Дніпропетровській області. 2020. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/442474.html>
9. Мішин М., Курілов Є. Документація з трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід// Вісник. Офіційно про податки. 2015. № 15. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8219>
 10. Олійник Я. В. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для України / Я. В. Олійник, О. В. Чижикова // Науково-практична конференція. «Фінанси України», 2'2019. С. 99-110
 11. Подано понад 2,3 тис. звітів про контрольовані операції // Державна податкова служба України. 2020. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/440847.html>
 12. Податковий кодекс України від 07.11.2020 № 2755–XVII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
 13. Податкові зміни за Законом №466: експрес-аналіз від ДПС // Дебет-кредит. 2020. URL: <https://news.dtki.ua/taxation/common/62680>
 14. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства фінансів України № 8 від 18 січня 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16>
 15. Реун А. Огляд проекту Закону із запровадження Плану дій BEPS в Україні / А. Реун// Ewris.law. 2019. URL: <https://uba.ua/documents/%D0%A0%D0%B5%D1%83%D0%BD.pdf>
 16. Савченко Т.Г., Павленко Л.Д. Трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги / Економічний простір № 39, 2010, с. 145-165
 17. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи // Вісник. Офіційно про податки № 38 (88). 2013. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6064>
 18. Слободяник А. О. Деякі питання щодо підготовки та подання звіту про контрольовані операції / А. О. Слободяник, А. П. Шаповалова // матеріали II

- Міжнародної науково-практичної конференції «Практичні та теоретичні питання розвитку науки та освіти». 2020. URL: <http://lviv-forum.inf.ua/save/2020/20-21.12.2020/частина%201.pdf>
19. Слободяник А. О. Регулювання трансфертного ціноутворення на міжнародному та вітчизняному рівнях / А. О. Слободяник // Сучасний стан та перспективи розвитку науки: матеріали міжнародної студентської наукової конференції (Т. 2). 2020. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/liga/issue/view/18.12.2020/412>
 20. Стартувала міжнародна онлайн-конференція «Реалізація плану BEPS в Україні»// Урядовий портал України. 2020. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/startuvala-mizhnarodna-onlajn-konferenciya-realizaciya-planu-beps-v-ukrayini>
 21. Сюркало Б. І. Трансфертне ціноутворення в системі корпоративного управління / Б. І. Сюркало, Т. В. Шумило // Ефективна економіка № 5. 2012. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1160>
 22. Титенко Л. Трансфертне ціноутворення як інструмент управлінського обліку / Л. Титенко, С. Богдан // Галицький економічний вісник № 3 (64). 2020. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5791/1/6055_IR.pdf
 23. Трансфертне ціноутворення за правилами 2020 року: наслідки для платників податків// БУХГАЛТЕР.UA. 2020. URL: https://buh.ligazakon.net/ua/aktualno/7625_transfertne-tsnoutvorennya-za-pravilami-2020-roku-nasliski-dlya-platnikov-podatkov
 24. ТЦУ: правильно сформовані та надані підтвердні документи — гарантія уникнення штрафу// Вісник. Офіційно про податки. 2020. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100017353-ttsu-pravilno-sformovani-ta-nadani-pidtvverdni-dokumenty-garantiya-uniknennya-shtrafu>
 25. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. Проблеми економіки. 2019. №4. С. 216–222

26. Черевко О. І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування / О. І. Черевко // Економіка і регіон. 2014. № 2. С. 91-96.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2014_2_17
27. Чукліна, О. С. Теорія трансфертного ціноутворення: поняття та періодизація розвитку / О. С. Чукліна // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2013. № 4. С. 119-124
28. Balciunas L. What is transfer pricing? / L. Balciunas // RoyaltyRange. 2018.
URL: <https://www.royaltyrange.com/home/blog/what-is-transfer-pricing>.
29. Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version (as it read on 22 July 2010), OECD (2012)
30. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. New York, United Nations, 2013. 485 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Етапи розвитку трансфертного ціноутворення у світі [27]

Етап	Назва	Період	Характеристика	Причини
I етап	Виділення трансфертного ціноутворення в окремий об'єкт дослідження	1950-ті роки	Зростання кількості досліджень питання трансфертного ціноутворення	Стрімке зростання кількості транснаціональних корпорацій (надалі -ТНК) та географічне розширення меж їхньої діяльності
II етап	Активізація міждержавного співробітництва у податковій сфері	1960-ті роки	Розробка національних правових податкових норм та інститутів, укладання двосторонніх угод податкового характеру між країнами	Викривлення податкової бази у зв'язку із довільним та безконтрольним переміщенням оподаткованого прибутку між підрозділами ТНК
III етап	Становлення міжнародного спеціального законодавства щодо трансфертного ціноутворення	1970-1995 роки	Розробка спеціальних правових актів, що регулюють діяльність ТНК на міжнародному рівні	Необхідність розробки унітарного спеціального законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення
IV етап	Запровадження національних правил щодо трансфертного ціноутворення	з 1995 року	Розробка та впровадження національних правил трансфертного ціноутворення на основі рекомендаційно-методичних документів ОЕСР	Необхідність регулювання діяльності ТНК на національному рівні
V етап	Імплементация Плану дій Base Erosion and Profit Shifting	з 2017 року	Розробка Дорожньої карти реалізації плану дій BEPS, а також відповідного Законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементации Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування».	Необхідність у забезпеченні справедливості та рівності податкової системи та її адаптації до норм та правил Європейського Союзу

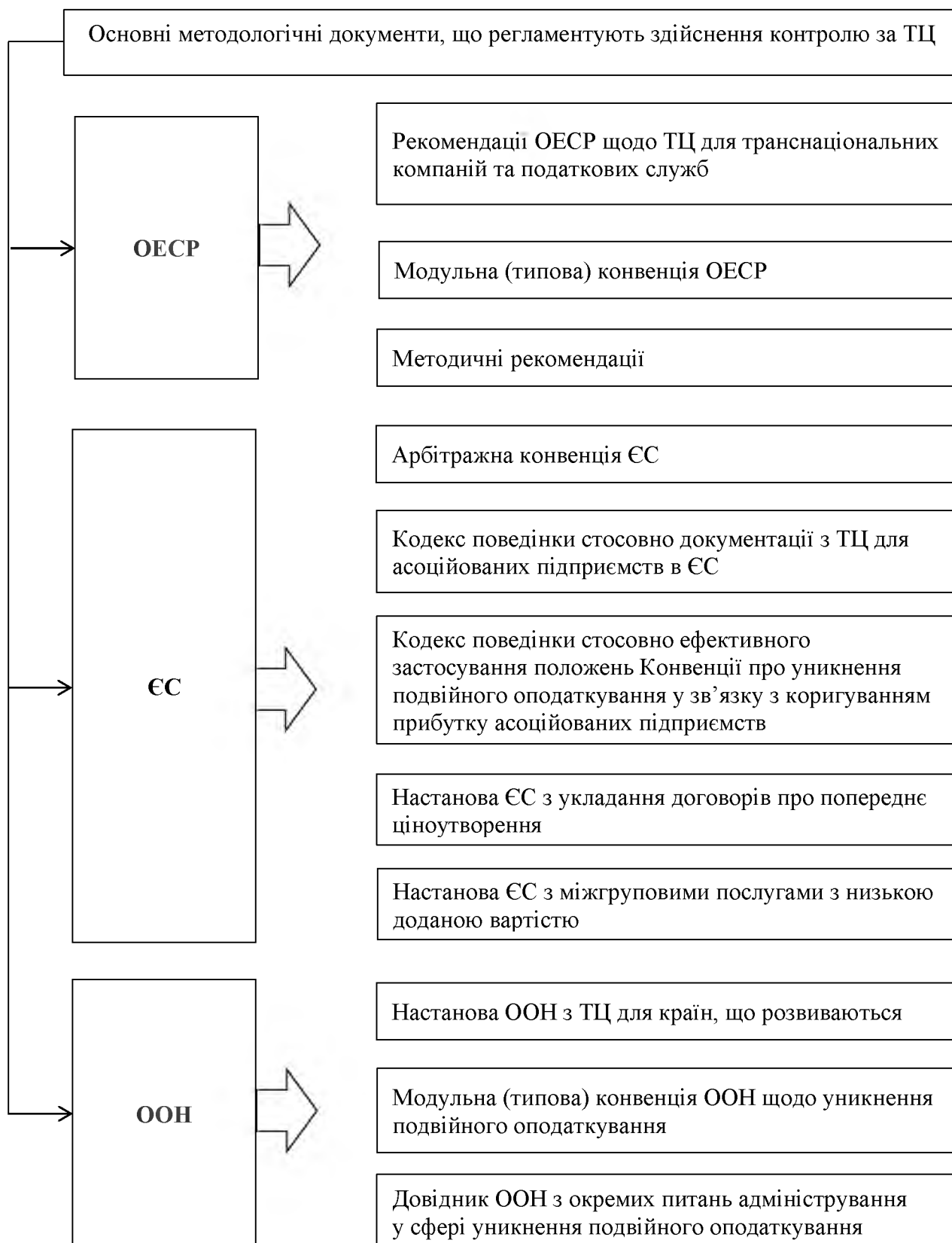
Додаток Б

Хронологія введення в дію правил трансфертного ціноутворення [25]

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

Додаток В

Основні методологічні документи, що регламентують здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням [17]



Додаток Г

Обсяги контрольованих операцій в Україні (в млрд. грн)
за 2013 - 2019 рр.



Джерело: складено автором за [11]

Додаток Д

Кількість звітів за контрольованими операціями в Україні (в тис. звітів)
за 2013 - 2019 рр.



Джерело: складено автором за [11]

Додаток Е

Бланк звіту про контрольовані операції

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України
18.01.2016 № 8

1	ЗВІТ про контрольовані операції за ____ рік	Звітний
		Звітний новий
		Уточнюючий

2	Платник _____ (повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами)
---	--

3	Код за ЄДРПОУ	____	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	____
---	---------------	------	--	------

4	Податкова адреса	_____ _____
---	------------------	----------------

5	Найменування контролюючого органу, в якому платник перебуває на обліку
---	---

6	Кількість додатків до Звіту про контрольовані операції	____
---	--	------

Загальні відомості про контрольовані операції

№ з/п	Повне найменування особи – сторони контрольованої операції	Код особи	Загальна сума контрольованих операцій з контрагентом
1	2	3	4
1			
2			
3			
n			
Разом	-	-	

Інформація, наведена у Звіті та додатках до нього, є повною та достовірною.

Дата подання	____	____	____	____	____	____	____
--------------	------	------	------	------	------	------	------

Керівник (уповноважена особа)

____	____	____	____	____	____	____	____
------	------	------	------	------	------	------	------

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

____	____	____	____	____	____	____	____
------	------	------	------	------	------	------	------

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта*)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.

Заступник директора Департаменту податкової,
митної політики та методології бухгалтерського обліку

Ю.П. Романюк

Додаток Ж

Бланк повідомлення про особу, яка бере участь у контрольованих операціях та відомість про контрольовані операції

	Звітний
	Звітний новий
	Уточнюючий

Додаток № _____ до Звіту
про контрольовані операції
за _____ рік

	Номер першої
--	--------------

Відомість про особу, яка бере участь у контрольованих операціях

Повне найменування особи _____	Назва країни, в якій зареєстрована особа _____
	Код країни _____
Місцезнаходження особи (адреса) _____	Код підстави віднесення операції до контрольованої _____
Код особи _____	Код ознаки нов'язаності особи _____

Відомість про контрольовані операції

№ з/п	Код валютно-валютної операції	Предмет контрольованої операції				Контракт (договір)		Код сторони операції	Код країни знаходження предмета операції	Умови поставки (інкотермс)	Назва торговельно-марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права інтелектуальної власності (якщо наявності у товарознавчих документах)	Виробник предмета операції (назва особи у товарознавчих документах)	Дата здійснення операції		Ціна (тариф) за одиницю виміру (оскільки валютна контрольна)	Кількість	Одиниця виміру	Код валютно-валютної операції	Загальна вартість операції/сума в національній валюті (грн)	Код методу встановлення відповідальності у межах контрольованої операції (примитивна/інтуїтивна)	Повна рентабельність	Ідентифікаційний код операції	Інформація щодо групової контрольованості операції у всьому	Сторона, яка діє
		код типу предмета операції	опис предмета операції	код товару за УКТ ЗЕД	код послуги згідно з Класифікацією економічних послуг	дата	№						з	по										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1																								
2																								
п																								
разом																								

Бланк повідомлення інформації про пов’язаність осіб

Інформація
до додатка до Звіту
про контрольовані операції за ____ рік

Найменування платника:		Найменування особи - сторони контрольованої операції:		Звітний	
Код за ЄДРПОУ:		Код:		Звітний	
				новий	
				Уточнюючий	

Інформація про пов'язаність осіб

Код пов'язаності	Особа, яка безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків.			Розмір володіння корпоративними правами			
	платник	контрагент		усього	у тому числі:		
501, 511					безпосередньо	опосередковано*	

* Інформація про пов'язаних осіб, через яких здійснюється опосередковане володіння

найменування особи		країна реєстрації	код	розмір володіння	
--------------------	--	-------------------	-----	------------------	--

Код пов'язаності	Особа, яка безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 20 і більше відсотків			Розмір володіння корпоративними правами					
	найменування	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
502					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*

* Інформація про пов'язаних осіб, через яких здійснюється опосередковане володіння

найменування особи		країна реєстрації	код	розмір володіння	
--------------------	--	-------------------	-----	------------------	--

Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) одноосібних виконавчих органів платника та контрагента			Розмір володіння корпоративними правами					
	найменування	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
503					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*

Код пов'язаності	Особа, яка приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради платника та контрагента			Розмір володіння корпоративними правами					
	найменування	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
504					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*

Код пов'язаності	Фізичні особи, які входять до складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради платника та контрагента та складають не менше 50 відсотків складу органу та/або ради кожної особи			Розмір володіння корпоративними правами					
	прізвище, ім'я, по батькові	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
505					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*

Код пов'язаності	Особа, за рішенням якої призначені (обрані) одноосібні виконавчі органи платника та контрагента			Розмір володіння корпоративними правами					
	найменування	країна реєстрації	код	усього	у тому числі:		усього	у тому числі:	
506					безпосередньо	опосередковано*		безпосередньо	опосередковано*

Код	Юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноосібного		
-----	---	--	--

пов'язаності	виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради		
	платник	контрагент	
507			

Код пов'язаності	Фізична особа, яка є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) платника та контрагента		
	прізвище, ім'я, по батькові	країна реєстрації	код
508			

Код пов'язаності	Особа, яка здійснює повноваження одноосібного виконавчого органу платника та контрагента		
	найменування	країна реєстрації	код
509			

Код пов'язаності	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих (та/або гарантованих) однією особою іншій особі, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів);		
	сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, наданих (отриманих) особою (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн	сума власного капіталу особи, яка отримала кредит (позичку), поворотну фінансову допомогу (середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду)), грн	особа, яка надала (або якою було гарантовано) кредит (позичку), поворотну фінансову допомогу
510, 516			платник контрагент

Додаток И

Штрафні санкції згідно пп. 120.3-120.6 ст. 120 ПКУ [12]

Вид порушення		Штрафна санкція	Розмір санкції
1		2	3
Неподання платником податків	звіту про контрольовані операції	300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 656 700 грн.
	документації з трансфертного ціноутворення	3 відсотків суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: не більше 437 800 грн.
	глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)	300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 656 700 грн.
	звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній	1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 2 189 000 грн.
	повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 109 450 грн.
Неподання платником вищепереліченої звітності податків після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу		5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожен календарний день неподання, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 10 945 грн; не більше 656 700 грн.
Зазначення не всіх контрольованих операцій	у поданому звіті про контрольовані операції	1 відсотка суми незадекларованих контрольованих операцій, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: не більше 656 700 грн.
	у поданому звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній	1 відсотка суми доходу (виручки) учасника міжнародної групи компаній, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: не більше 2 189 000 грн.

Продовження дод. И

1		2	3
Неподання платником податків уточнюючого звіту про контрольовані операції після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу		1 розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожен календарний день неподання, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 2 189 грн.; не більше 656 700 грн.
Надання недостовірної інформації	в повідомленні про участь у міжнародній групі компаній	50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 109 450 грн.
	у звіті в розрізі країн міжнародної групи компаній	200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 437 800 грн.
Несвоєчасне подання платником податків	звіту про контрольовані операції	1 розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, за кожний календарний день несвоєчасного подання, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи. Розмір штрафу за несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті у разі подання уточнюючого звіту - аналогічний.	на 01.12.2020: 2 189 грн.; не більше 656 700 грн.
	документації з трансфертного ціноутворення	2 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний календарний день несвоєчасного подання, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 4 378 грн.; не більше 437 800 грн.
	глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу)	3 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний календарний день несвоєчасного подання, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 6 567 грн.; не більше 656 700 грн.

Продовження дод. И

1		2	3
Несвоєчасне подання платником податків	звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній	10 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний календарний день несвоєчасного подання, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 21 890 грн.; не більше 2 189 000 грн.
	повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	1 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи за кожний календарний день несвоєчасного подання, але не більше 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи	на 01.12.2020: 2 189 грн.; не більше 218 900 грн.