

Федорченко О. Є.

кандидат економічних наук, доцент, заступник завідувача кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу з наукової роботи ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, o_fedorchenko@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9605-0947>

СТАНДАРТИ СКЛАДАННЯ ГЛОБАЛЬНОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В МІЖНАРОДНОМУ ТА УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Анотація. У статті розглянуто роль та значення впровадження і тлумачення уніфікованих методичних підходів до складання Глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File) у межах імплементації Кроку 13 Рекомендацій ОЕСР із запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS) із метою попередження труднощів у платників податків як під час складання документації, так і при створенні на її основі відповідних інформаційних баз у Державній податковій службі. Розроблено шляхи вдосконалення складання Глобальної документації з трансфертного ціноутворення в Україні через оцінювання чинної моделі організаційно-методичного забезпечення, що дало змогу виявити проблемні аспекти реалізації цього рівня трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення та науково обґрунтувати пропозиції з їх вирішення в частині уніфікації підходів до складання такої звітності.

Ключові слова: BEPS, трансфертне ціноутворення, Глобальна документація з трансфертного ціноутворення, міжнародна група компаній, фактори формування фінансового результату, нематеріальні активи.

Рис. 7. Літ. 11.

Olha Fedorchenko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, o_fedorchenko@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9605-0947>

STANDARDS FOR COMPILING GLOBAL DOCUMENTATION ON TRANSFER PRICING IN INTERNATIONAL AND UKRAINIAN LAW

Abstract. Law № 466-IX implements the three-level transfer pricing reporting model recommended in the BEPS Action Plan (Step 13) and is mandatory for all countries participating in the OECD Enhanced Cooperation Program. At present time, the TCU norms provide for the compilation of the Global Transfer Pricing Documentation (Master File) in any form. This causes difficulties for taxpayers both in compiling them and in creating appropriate information databases in the State Tax Service on their basis. The article presents, within the implementation of Step 13 of the BEPS Action Plan, the role and importance of defining and implementing unified methodical approaches to the preparation of the Global Transfer Pricing Documentation (Master File). The article also develops ways to improve the preparation of the Global Documentation on transfer pricing (Master File) in Ukraine through the assessment of the current model of organizational and methodical support. This allowed to identify problematic aspects of the implementation of this level of three-level model of transfer pricing documentation and to scientifically substantiate proposals for their solution in terms of unification

© Федорченко О. Є., 2021

of approaches to the preparation of such reporting. The purpose of the study is to scientifically substantiate the unified methodical approaches to the preparation of the Global Documentation on transfer pricing in accordance with the provisions of national legislation, taking into account the requirements of OECD documents. The following approaches and methods of scientific analysis were used to solve scientific problems and achieve the ultimate goal of the study: institutional, systemic, empirical, structural-functional, comparative, retrospective, inductive, deductive, as well as logical, analytical and other methods. The changes proposed in the study will make it possible to clarify the provisions of Ukrainian legislation to international norms and to provide an opportunity to further harmonize domestic tax legislation with international requirements in the context of the peculiarities of doing business by an international group of companies (IGC) under conditions of modern globalization processes. It will also strengthen the IGC's confidence in domestic tax structures through the unification of transfer pricing requirements in the realities of doing business in Ukraine.

Key words: BEPS, transfer pricing, Global transfer pricing documentation, international group of companies, factors of financial result formation, intangible assets.

JEL classification: H21, H26, H87.

Федорченко О. Е.

кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой налогового менеджмента и финансового мониторинга по научной работе ГБУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

СТАНДАРТЫ СОСТАВЛЕНИЯ ГЛОБАЛЬНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ В МЕЖДУНАРОДНОМ И УКРАИНСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Аннотация. В статье рассмотрены роль и значение внедрения и определения унифицированных методических подходов к составлению Глобальной документации по трансфертному ценообразованию (Master File) в рамках имплементации Шага 13 Рекомендаций ОЭСР по предотвращению размывания налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения (План действий BEPS) с целью предупреждения трудностей у налогоплательщиков как при составлении документации, так и при создании на ее основе соответствующих информационных баз в Государственной налоговой службе. Разработаны пути усовершенствования составления Глобальной документации по трансфертному ценообразованию в Украине путем оценивания действующей модели организационно-методического обеспечения, что позволило выявить проблемные аспекты реализации этого уровня трехуровневой модели документации по трансфертному ценообразованию и научно обосновать предложения по их решению в части унификации подходов к составлению такой отчетности.

Ключевые слова: BEPS, трансфертное ценообразование, Глобальная документация по трансфертному ценообразованию, международная группа компаний, факторы формирования финансового результата, нематериальные активы.

Упровадження принципів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування є актуальним викликом для економік багатьох країн світу. Найвагомішу роль у боротьбі з агресивним податковим плануванням та ухиленням від сплати податків відіграє Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), яка ще у 1960-х роках розробила типову конвенцію про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу. Для впорядкування дій проти ухилення від оподаткування

та з підвищення податкової прозорості, ОЕСР на звернення Великої вісімки розробила заходи щодо протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування) (*далі* – План дій BEPS) [1, с. 501].

Одним з успішних заходів у цьому контексті є запровадження Кроку 13 Плану дій BEPS, що дасть можливість підвищити прозорість ведення бізнесу в країні без надмірного податкового навантаження. Запровадження Плану дій BEPS не позначиться на діяльності компаній, які працюють прозоро та не зловживають схемами з уникнення оподаткування. План дій BEPS продуманий таким чином, щоб мінімізувати вплив на малий і середній бізнес з незначним ризиком використання BEPS. Він не має специфічних рекомендацій для компаній залежно від розміру їхніх активів або галузі. Крім того, Крок 13 Плану дій BEPS передбачає впровадження додаткової звітності для міжнародних груп компаній.

З метою введення світових стандартів контролю за трансфертним ціноутворенням, а також імплементації положень Кроку 13 Плану дій BEPS Мінфін завершив роботу над запровадженням трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення, яка включає документацію з трансфертного ціноутворення (*Local file*), Глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (*Master File*) та звіт у розрізі країн МГК (міжнародної групи компаній) (*Country-by-Country Report*) [2].

Вимоги до складання Глобальної документації з трансфертного ціноутворення (Master File) на міжнародному рівні викладено в документі ОЕСР “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” в частині розкриття інформації в Master File (с. 25, додаток I до Глави V) [3]. Цей документ на міжнародному рівні не має чіткого тлумачення терміна “Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File)”, проте містить детальні рекомендації щодо інформації, яка підлягає розкриттю у майстер-файлі. Згідно з вимогами цього документа *Master File* повинен містити огляд бізнесу МГК. Йдеться, зокрема, про характер її глобальних ділових операцій, загальну політику трансфертного ціноутворення та загальний розподіл доходів, а також особливості економічної діяльності з метою надання допомоги податковим адміністраціям при оцінюванні наявності значного ризику трансфертного ціноутворення. Загалом майстер-файл має на меті забезпечити всебічний та якісний огляд для того, щоб застосувати практику трансфертного ціноутворення МГК до її глобального економічного, правового, фінансового та податкового контексту. У *майстер-файлі* не має бути вичерпних переліків деталей щодо особливостей ведення бізнесу (наприклад, переліку патентів, що належать членам МГК), оскільки це обтяжуватиме компанії. При створенні майстер-файлу, включаючи перелік важливих угод, угод та операцій з нематеріальними активами, платники податків повинні застосовувати розумні ділові судження, визначаючи відповідний рівень деталізації наведеної інформації, маючи на увазі мету майстер-файлу – забезпечити податкові адміністрації загальним оглядом глобальних операцій і політики МГК. Вимоги до скла-

дання майстер-файлу можуть бути повністю задоволені конкретними перехресними посиланнями на інші наявні документи. Вказані перехресні посилання разом із копіями потрібних документів повинні вважатися такими, що відповідають необхідним вимогам. Для цілей створення майстер-файлу інформація вважається важливою, якщо її відсутність вплине на надійність результатів трансфертного ціноутворення.

Згідно з положеннями чинного законодавства України *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 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Проте на сьогодні ПКУ не містить вичерпної інформації про уніфікований підхід для усіх суб'єктів господарювання щодо порядку і методики складання та подання Глобальної документації з трансфертного ціноутворення, а у згаданому підпункті ПКУ наведено загальні рекомендації, які схематично зображені на рис. 1.

На нашу думку, з метою виокремлення єдиного уніфікованого підходу до тлумачення терміна *Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (Master File)* пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ необхідно викласти у такій редакції: “Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (май-

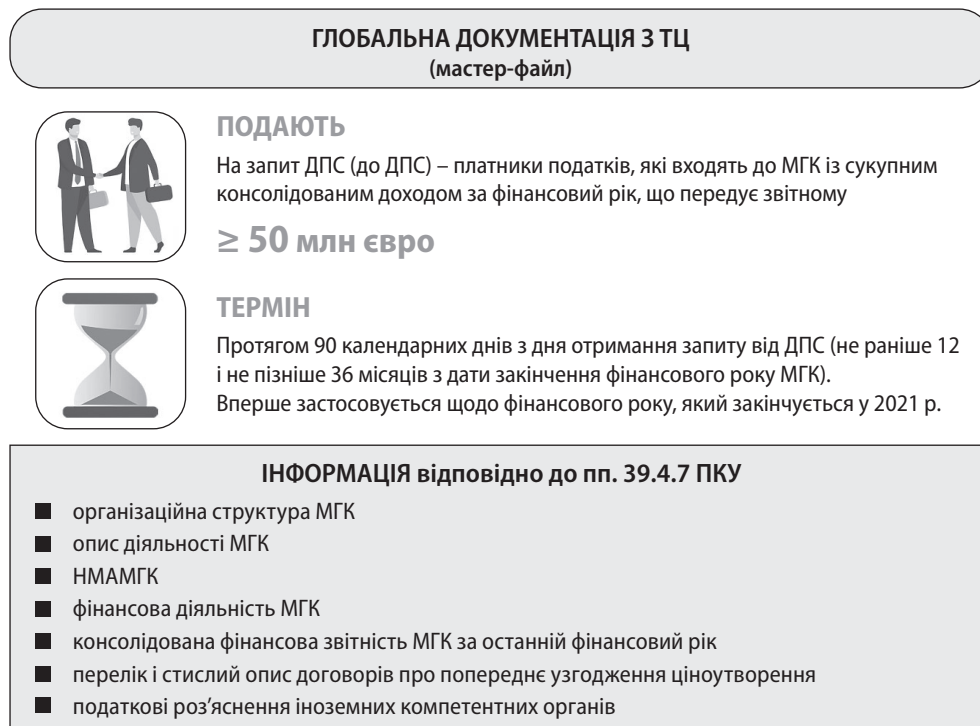


Рис. 1. Інформація про майстер-файл

Джерело: Мінфін завершив роботу над запровадженням трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення / Міністерство фінансів України. 2021. 25 берез. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_zavershiv_robotu_nad_zaprovadzhenniam_tririvnevoi_strukturi_zvitnosti_z_transfertnogo_tsinoutvorennia-2791.

стер-файл) – це сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, який доповнює Звіт у розрізі країн МГК та забезпечує дотримання подання платником податків інформації щодо його організаційної структури, опису діяльності (бізнесу) МГК, нематеріальних активів МГК, діяльності МГК всередині групи (між компаніями), а також інформації про фінансовий та податковий стан МГК”.

Згідно з додатком І до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” майстер-файл має містити інформацію за структурою, зображеною на рис. 2.

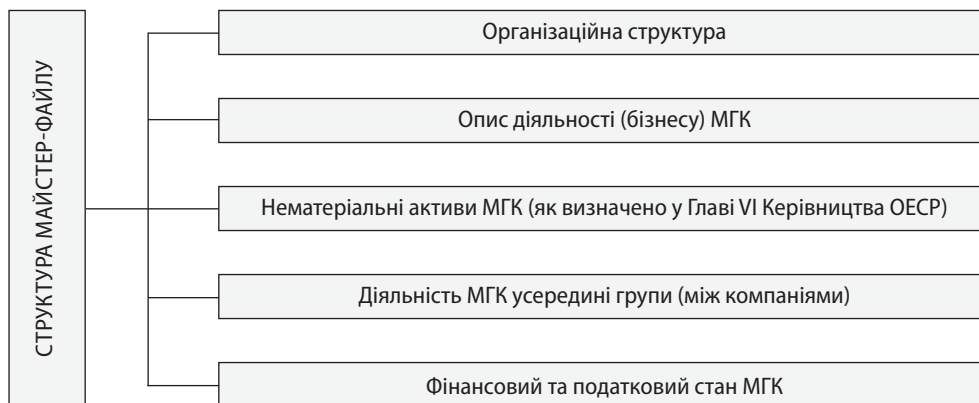


Рис. 2. Структура майстер-файлу згідно з вимогами ОЕСР

Джерело: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

Кожен із цих структурних елементів має певний перелік відомостей, які ми детально розглянемо і проаналізуємо нижче.

Перша складова майстер-файлу (*Організаційна структура*) має містити інформацію про схеми, відображаючи організаційно-правову форму діяльності міжнародних груп компаній, їхню структуру власності та географічне місцезнаходження господарських одиниць.

Вимога до відображення цієї інформації в *Глобальній документації з трансфертного ціноутворення* міститься і в українському законодавстві у пп. “а” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де вказано, що у майстер-файлі має бути наведена “організаційна структура міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їхніх організаційно-правових форм, структура власності (із зазначенням часток володіння) та держави і території, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність”.

Джерелом розкриття такої інформації є Статут організації, Протоколи вищого органу управління організації, Положення про організацію, її структурні підрозділи, а також витяг з Єдиного державного реєстру та схема структури власності організації. Вказані документи мають бути попередньо розроблені МГК з урахуванням вимог таких нормативних документів:

- Державний класифікатор України (Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004) [4];
- наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики “Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів” від 28.05.2004 № 97 (зі змінами та доповненнями) [5];
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами і доповненнями) [6];
- постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи” від 04.07.2017 № 480 (зі змінами і доповненнями) [7];
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (ст. 14.1.1133 для цілей ст. 39 ПКУ) [8].

Відтак, вимоги додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” за першим блоком у ПКУ та зазначених нормативно-правових актах відображені у повному обсязі.

Друга складова майстер-файлу (*Опис діяльності (бізнесу) МГК*) додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” має структуру, схематично зображену на рис. 3. Вона повинна містити інформацію в розрізі всіх суттєвих категорій або елементів, які дають уявлення про діяльність (бізнес) МГК, і складається з шести блоків. Розглянемо кожен з них.

Перший блок складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” – це *опис основних джерел прибутку МГК*. Зміст цього блоку наведений у абз. 1 та 2 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ зі змінами, внесеними згідно із Законом від 16.01.2020 № 466-IX, де зазначено: “Загальний опис діяльності міжнародної групи компаній включає: опис ключових факторів, які впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній”.

Оскільки кожен фактор, завдяки впливу якого формуватиметься певна частина фінансового результату, має дати уявлення перевіряючим органам про розмір цієї частини, на котру він впливатиме, МГК повинна користуватися такими джерелами інформації, як дані бухгалтерського обліку щодо формування фінансового результату, фінансова та податкова звітність компаній.

Проте лише числових значень фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку) згідно з вимогами додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Final Report” недостатньо. Цей документ також передбачає необхідність *опису ключових факторів*, що впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній. Питання вивчення та систематизації ключових фак-

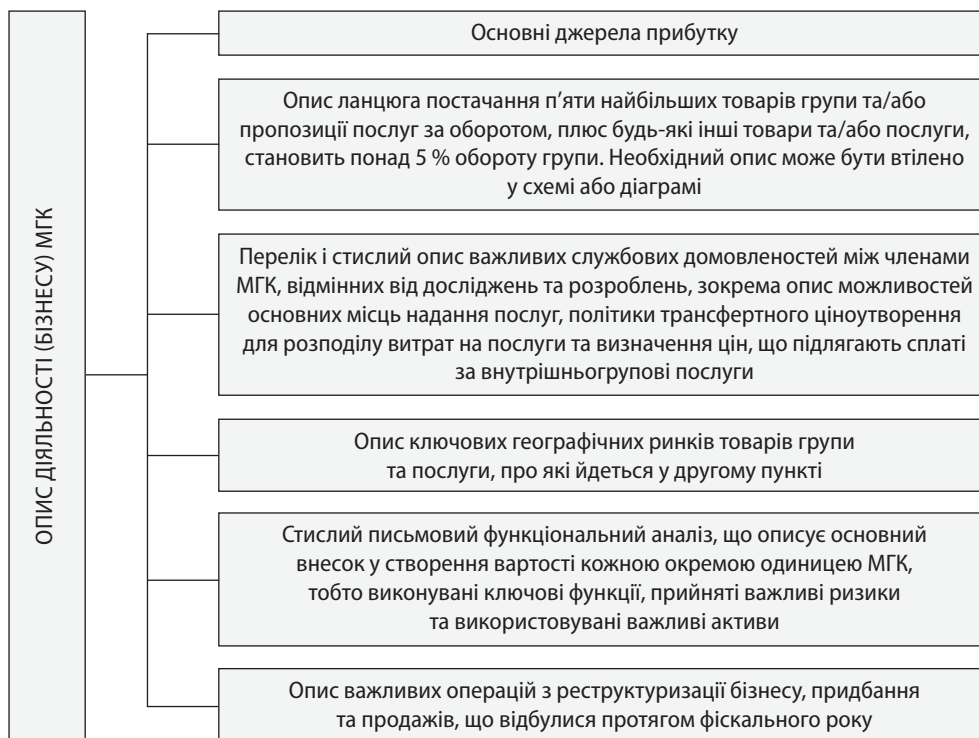


Рис. 3. Структура елемента “Опис діяльності (бізнесу) МГК”

Складено за: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

торів, які впливають на фінансовий результат, досліджували багато українських вчених, і найуспішніше, на нашу думку, В. М. Опарін і В. М. Федосов.

В. М. Опарін систематизував фактори формування прибутку шляхом виокремлення первинних та узагальнюючих факторів (рис. 4).

В. М. Федосов класифікує фактори, що впливають на фінансовий результат, за іншим методом. Оскільки одержаний прибуток (збиток) є інтегральним показником, то на нього справляють вплив різні фактори [10, с. 344]:

1. Макроекономічні (зовнішні):

- природні умови;
- державне регулювання цін, тарифів, відсотків, податкових ставок і пільг;
- ринкова кон'юнктура.

2. Мікроекономічні (внутрішні):

- обсяги виробництва;
- собівартість продукції;
- рівень ефективності використання виробничих ресурсів підприємства;
- якість продукції;
- рівень організації праці;
- ефективність використання фінансових ресурсів.

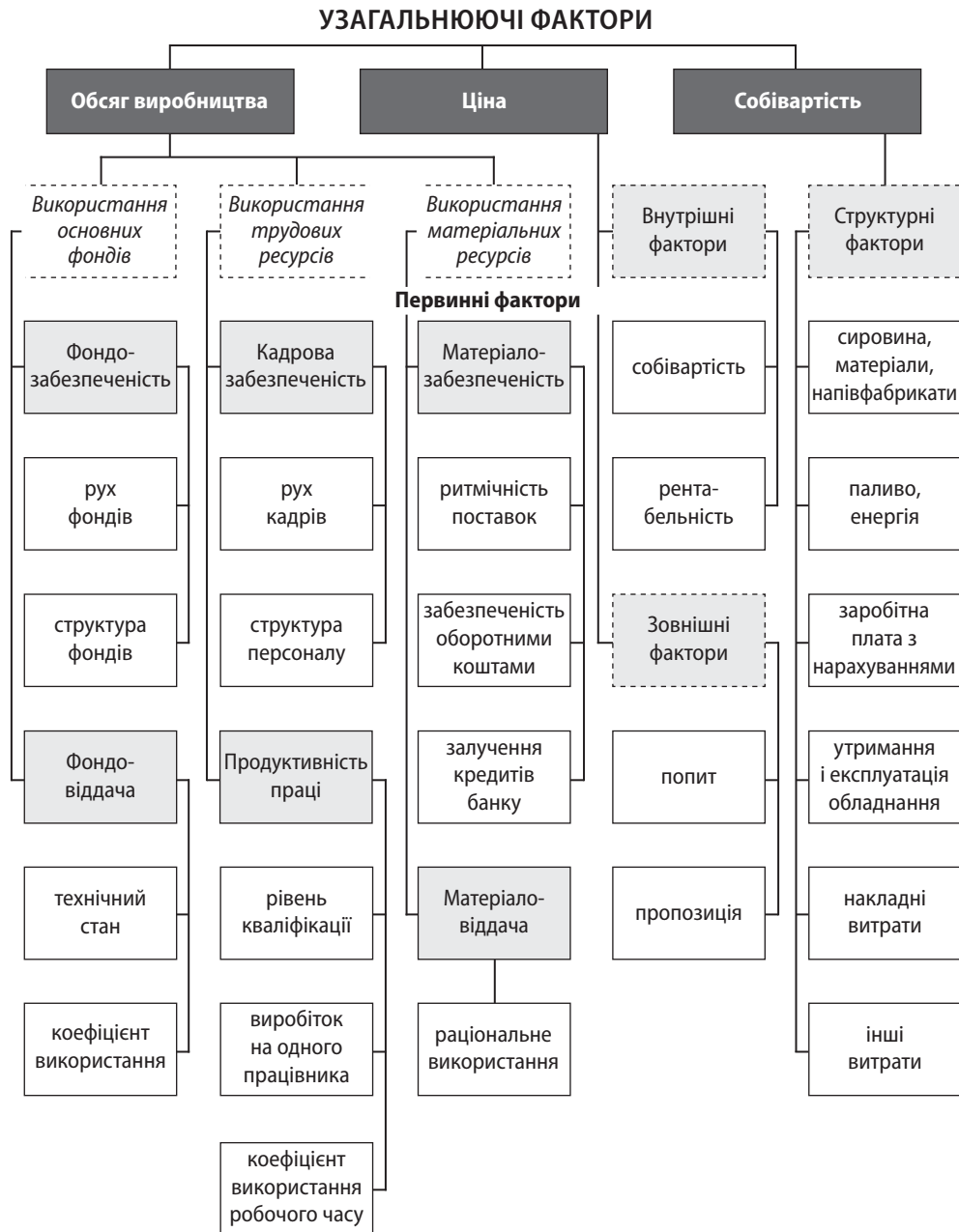


Рис. 4. Система факторів формування прибутку

Джерело: Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія). 4-те вид., без змін. Київ: КНЕУ, 2007.

Незважаючи на доволі ґрунтовні підходи до класифікації ключових факторів, що впливають на фінансовий результат, регламентації їх опису наразі немає у вітчизняному законодавстві. Тому з метою уніфікації підходів до складання майстер-файлу, на нашу думку, доцільно законодавчо визначити, які зі згаданих факторів необхідно описати суб'єктам господа-

рювання і подати у складі майстер-файлу. Разом з тим абз. 1 та 2 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ варто викласти в такій редакції: “Загальний опис діяльності міжнародної групи компаній, що включає: опис ключових факторів, які впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній (макроекономічні (зовнішні) – природні умови; державне регулювання цін, тарифів, відсотків, податкових ставок і пільг; ринкова кон’юнктура; мікроекономічні (внутрішні) – обсяги виробництва; собівартість продукції; рівень ефективності використання виробничих ресурсів підприємства; якість продукції; рівень організації праці; ефективність використання фінансових ресурсів)”.

Вимога до опису ключових факторів, що впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній, відображена в повному обсязі. Проте запропоновані зміни забезпечать уточнення вказаної норми українського законодавства – норм першого блоку складової майстер-файлу “Основні джерела прибутку” додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report”, що дасть можливість сформувати уніфікований підхід до складання майстер-файлу.

Другий блок складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” – це опис ланцюга постачання п’яти найбільших товарів групи та/або пропозиції послуг за оборотом, плюс будь-які інші товари та/або послуги, становить понад 5 % обороту групи. Необхідний опис може бути втілено у схемі або діаграмі.

Вимога до відображення цієї інформації в Глобальній документації з трансфертного ціноутворення наведена в абз. 3 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має міститися “опис ланцюгів постачання та утворення вартості найбільших за показником виручки міжнародної групи компаній п’яти товарів (робіт, послуг), а також ланцюгів постачання будь-яких інших товарів (робіт, послуг, інших об’єктів цивільних прав), частка яких становить більше 5 % виручки міжнародної групи компаній за фінансовий рік”.

Джерелом розкриття такої інформації є первинна документація МГК (видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти наданих послуг), а також відповідним чином засвідчені господарські договори, на основі яких відбуваються операції з реалізації товарів, робіт та послуг на міжнародному рівні, та документи, що засвідчують відповідну сертифікацію товарів.

Аналізуючи інформацію, наведену в законодавчій базі України і додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” за другим блоком, можна дійти висновку, що ПКУ в повному обсязі відповідає положенням зазначеного документа ОЕСР.

Третій блок – перелік і стислий опис важливих службових домовленостей між членами МГК, відмінних від досліджень та розробок, зокрема опис можливостей основних місць надання послуг, політики трансфертного ціноутворення для розподілу витрат на послуги та визначення цін, що підлягають сплаті за внутрішньогрупові послуги. Ця складова додат-

ка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” відображена в абз. 4 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де вказано, що в майстер-файлі має міститися “перелік та стислий опис суттєвих договорів з надання (отримання) послуг, робіт, укладених між учасниками міжнародної групи (крім договорів, пов’язаних з проведенням науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт), у тому числі опис функціональних можливостей основних учасників міжнародної групи, задіяних у наданні таких послуг, робіт, політики з трансфертного ціноутворення щодо розподілу вартості послуг та визначення цін на оплату внутрішньогрупових послуг”. Джерелами розкриття такої інформації є господарські договори з надання (отримання) послуг, робіт, укладені між учасниками міжнародної групи (крім договорів, пов’язаних з проведенням науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт).

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком у повному обсязі відповідають положенням зазначеного документа ОЕСР.

Четвертий блок складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” – це опис основних географічних ринків товарів та послуг МГК, про які йдеться у попередніх пунктах.

Вимога до відображення цієї інформації в Глобальній документації з трансфертного ціноутворення в Податковому кодексі України також наведена у абз. 3 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має міститися “опис... основних географічних ринків, на яких реалізуються (виконуються, надаються) зазначені товари (роботи, послуги)”.

Джерелами розкриття такої інформації є офіційна статистика, міжнародні рейтинги (такі як “Doing business”), результати ринкових досліджень, у тому числі ринкових досліджень міжнародних організацій тощо.

Як бачимо, ця вимога документа ОЕСР також повністю відображена в ПКУ.

П’ятий блок складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” – це стислий письмовий функціональний аналіз, що описує основний внесок у створення вартості кожною окремою одиницею МГК, тобто виконувани ключові функції, прийняті важливі ризики та використовувані важливі активи.

Ця інформація у повному обсязі відображена в абз. 5 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має міститися “стислий функціональний аналіз діяльності учасників міжнародної групи компаній, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат цієї групи, в тому числі опис основних функцій, що виконуються, активів, що використовуються, економічних (комерційних) ризиків, що приймаються”. Джерелами інформації для виконання такої вимоги ПКУ є бізнес-стратегії, спрямовані на мінімізацію або управління ризиками, так звані стратегії хеджування або нехеджування ризиків; дані бухгалтерського обліку щодо матеріальних та нематеріальних активів, якими володіють сторони операції та які використовуються з метою отримання доходу; документація з трансфертного ціноутворення; фінансова і нефінансова звітність компаній.

На думку А. Кравцової, основною метою проведення функціонального аналізу є розгляд наявних фактів про здійснені контрольовані операції через призму функцій, що виконуються сторонами операції, ризиків, котрі вказані сторони на себе приймають, і активів, які використовуються з метою визначення розподілу загального прибутку від операції між сторонами [11]. Погоджуємося з автором, що якісно розкрита інформація про функціональний аналіз є підставою для вибору методу трансфертного ціноутворення і визначення досліджуваної сторони контрольованої операції.

Відтак, вимоги ПКУ за цим блоком також повною мірою відповідають положенням документів ОЕСР.

Шостий блок складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” – це опис важливих операцій з реструктуризації бізнесу, придбання та продажів, що відбулися протягом фіскального року. Ця стаття додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” відображена у абз. 6 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що майстер-файл має містити “інформацію про основні угоди щодо реструктуризації бізнесу, придбання та відчуження активів, що відбувалися протягом фінансового року”.

Джерелами інформації для розкриття цього блоку є угоди про реструктуризацію бізнесу, а також угоди щодо придбання та відчуження активів.

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком загалом відповідають положенням зазначеного документа ОЕСР, проте формулювання у абз. 6 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ потребує певних уточнень.

Уточнення полягає в тому, що фраза з додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” “опис важливих операцій з реструктуризації бізнесу” та фраза з абз. 6 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ “інформація про основні угоди щодо реструктуризації бізнесу” не є тотожними і рівнозначними. Усі операції з реструктуризації бізнесу є важливими і справляють вплив на фінансово-господарську діяльність компанії. До того ж не зовсім зрозуміло, як компанії визначити, які угоди з реструктуризації бізнесу є основними. Тому, з огляду на зазначене, пропонуємо викласти абз. 6 пп. “б” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ у такій редакції: “...опис операцій з реструктуризації бізнесу, а також суттєвих операцій придбання та відчуження активів, що відбувалися протягом фінансового року”.

Таким чином, вітчизняне законодавство буде приведено у відповідність із нормами шостого блоку складової майстер-файлу “Опис діяльності (бізнесу) МГК” додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report”.

Друга складова майстер-файлу – *Опис діяльності (бізнесу) МГК* – у повному обсязі відображена в пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, проте деякі позиції потребують додаткових роз’яснень та уточнень з метою приведення норм українського законодавства у відповідність із положеннями зазначеного документа ОЕСР.

Третя складова майстер-файлу – Нематеріальні активи МГК (як визначено у Главі VI Керівництва ОЕСР) – додатка I до Глави V “Transfer

Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” має структуру, схематично зображену на рис. 5. Ця структура повинна містити інформацію в розрізі усіх суттєвих питань, категорій або елементів, пов’язаних із нематеріальними активами МГК, і складається з п’яти блоків. Розглянемо кожен з них.

Перший блок складової майстер-файлу “Нематеріальні активи МГК” – це загальний опис стратегії МГК щодо розроблення, володіння та експлуатації нематеріальних активів, включаючи розташування основних об’єктів у сфері досліджень, розробок та місць управління ними. Така складова додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” повністю відображена в абз. 2 пп. “в” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що майстер-файл має містити інформацію про “опис стратегії розвитку міжнародної групи компаній щодо розробки, володіння і використання нематеріальних активів, у тому числі розміщення основних науково-дослідних центрів і органів управління ними”.

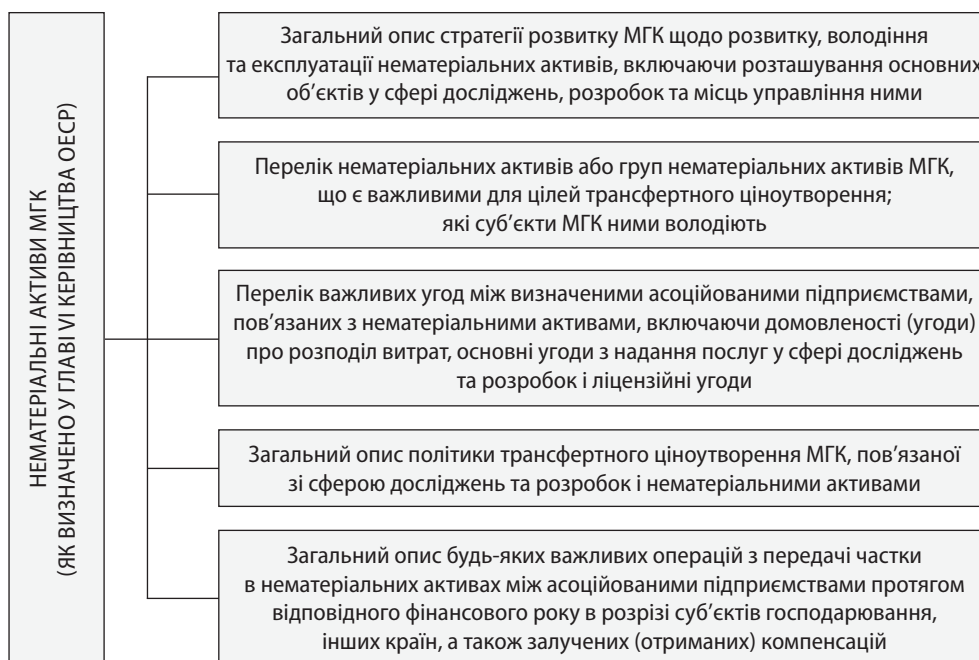


Рис. 5. Структура елемента “Нематеріальні активи МГК”

Складено за: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

Джерелами інформації для розкриття цього пункту є стратегія розвитку, а також бізнес-план міжнародної групи компаній. На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком повністю відповідають положенням зазначеного документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Другий блок складової майстер-файлу “Нематеріальні активи МГК” – це перелік нематеріальних активів або груп нематеріальних активів МГК, які є важливими для цілей трансфертного ціноутворення та якими володіють суб’єкти МГК.

Така інформація у повному обсязі відображена в абз. 3 пп. “в” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “перелік та опис нематеріальних активів (груп нематеріальних активів), що мають істотний вплив на ціноутворення компаній міжнародної групи, із зазначенням учасників такої міжнародної групи компаній, які володіють такими активами на праві власності або іншому праві (користування, володіння та/або розпорядження)”. Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є:

- дані бухгалтерського обліку МГК (аналітика за рахунком 12 “Нематеріальні активи”, відомості обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації);
- первинні документи (акти приймання-передачі нематеріальних активів, акти введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акти вибуття (ліквідації) інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів);
- фінансова звітність МГК (Баланс (звіт про фінансовий стан), рядок 1000 “Необоротні активи: нематеріальні активи”, Примітки до річної фінансової звітності за НП (СБО, розділ II “Нематеріальні активи”; Примітки до річної фінансової звітності за МСФЗ, опис нематеріальних активів);
- документація із трансфертного ціноутворення, опис нематеріальних активів (груп нематеріальних активів), що справляють істотний вплив на ціноутворення компаній міжнародної групи;
- статут МГК;
- структура власності МГК.

Отже, можна дійти висновку, що це положення документа ОЕСР також повністю відображене в ПКУ.

Третій блок складової майстер-файлу “Нематеріальні активи МГК” – це перелік важливих угод між визначеними асоційованими підприємствами, пов’язаних з нематеріальними активами, включаючи домовленості (угоди) про розподіл витрат, основні угоди з надання послуг у сфері досліджень та розробок і ліцензійні угоди.

Така інформація у повному обсязі відображена у абз. 4 пп. “в” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “перелік суттєвих договорів, пов’язаних з нематеріальними активами, укладених між учасниками міжнародної групи компаній, у тому числі ліцензійних угод, домовленостей щодо покриття витрат, основних угод щодо надання науково-дослідних послуг”. Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є безпосередньо договори, пов’язані з нематеріальними активами, укладені між учасниками міжнародної групи компаній, у тому числі ліцензійні угоди, домовленості щодо покриття витрат, основних угод про надання науково-дослідних послуг.

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком також повністю відповідають положенням документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Четвертий блок складової майстер-файлу “Нематеріальні активи МГК” – це загальний опис політики трансфертного ціноутворення МГК, пов’язаної зі сферою досліджень та розробок і нематеріальними активами.

Вимоги цього блоку наведені в абз. 5 пп. “в” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має міститися “опис політики трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній щодо проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і нематеріальних активів”.

Джерелом інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є політика трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній в описовій частині науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і нематеріальних активів.

Таким чином, можна дійти висновку, що це положення документа ОЕСР також повністю відображене в ПКУ.

П’ятий блок складової майстер-файлу “Нематеріальні активи МГК” – це загальний опис будь-яких важливих операцій з передачі частки в нематеріальних активах між асоційованими підприємствами протягом відповідного фінансового року в розрізі суб’єктів господарювання, інших країн, а також залучених (отриманих) компенсацій.

Така інформація в повному обсязі відображена в абз. 6 пп. “в” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “опис суттєвих операцій з передачі нематеріальних активів між учасниками міжнародної групи компаній протягом відповідного фінансового року із зазначенням назв таких учасників, держав реєстрації та юрисдикцій, де вони провадять свою діяльність, компенсацій, що здійснювалися у звітному (податковому) періоді, та рівня винагород (компенсаційних виплат), пов’язаних з такою передачею”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є:

- договори про передачу нематеріальних активів між учасниками міжнародної групи;
- акти вибуття (ліквідації) об’єкта нематеріальних активів;
- інвентарна картка обліку об’єкта нематеріального активу;
- дані бухгалтерського обліку МГК (аналітика за рахунком 12 “Нематеріальні активи”);
- баланс (звіт про фінансовий стан), рядок 1000 “Необоротні активи: нематеріальні активи”, рядок 1410 “Власний капітал: додатковий капітал”;
- примітки до річної фінансової звітності за НП (СБО, розділ II “Нематеріальні активи”; примітки до річної фінансової звітності за МСФЗ, опис нематеріальних активів).

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком також повністю відповідають положенням документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Відтак, третя складова майстер-файлу – *Нематеріальні активи МГК (як визначено у Главі VI Керівництва ОЕСР)* – у повному обсязі відображена в українському законодавстві.

Четверта складова майстер-файлу – *Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)* – додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” має структуру, схематично зображену на рис. 6. Вона повинна містити інформацію щодо особливостей фінансової діяльності МГК у розрізі кожної суттєвої категорії або елемента, які дають уявлення про неї, і складається з трьох блоків. Розглянемо кожен з них (рис. 6).

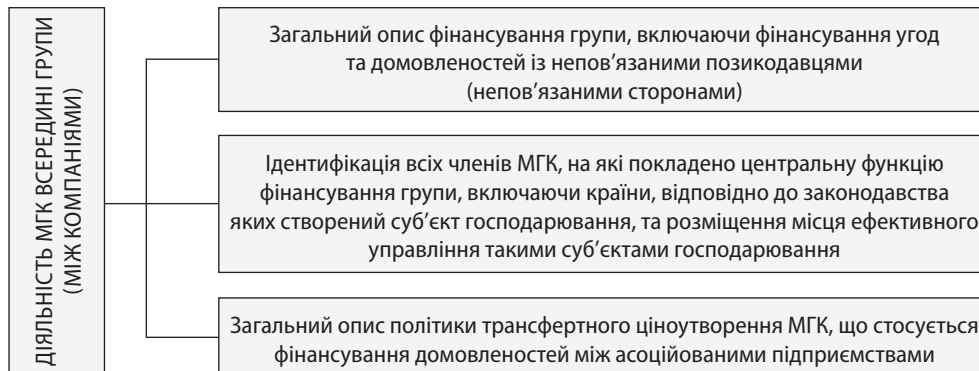


Рис. 6. Структура елемента “Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)”

Складено за: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

Перший блок складової майстер-файлу “Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)” – це загальний опис фінансування групи, включаючи фінансування угод та домовленостей із непов'язаними позикодавцями (непов'язаними сторонами).

Така інформація у повному обсязі відображена в абз. 2 пп. “г” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “загальний опис, яким чином фінансується така група, включаючи інформацію про фінансування, залучене від осіб, які не є учасниками міжнародної групи компаній”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є договори про об'єднання компаній у групу; структура власності певної МГК; угоди щодо фінансування; банківські виписки тощо. На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком також повністю відповідають положенням документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Другий блок складової майстер-файлу “Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)” – це ідентифікація усіх членів МГК, на які покладено центральну функцію фінансування групи, включаючи країни, відповідно до законодавства яких створений суб'єкт господарювання, та розміщення місця ефективного управління такими суб'єктами господарювання.

Така інформація у повному обсязі відображена в абз. 3 пп. “г” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути “зазначення

усіх учасників міжнародної групи компаній, які здійснюють централізовану внутрішньогрупову фінансову діяльність для учасників цієї групи, з інформацією щодо держав (територій), які є місцем реєстрації таких учасників, та/або місця знаходження органу їх управління”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є структура власності МГК; реєстраційні документи. Як бачимо, це положення документа ОЕСР також повністю відображене в ПКУ.

Третій блок складової майстер-файлу “Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)” – це загальний опис політики трансфертного ціноутворення МГК, що стосується фінансування домовленостей між асоційованими підприємствами. Така інформація у повному обсязі відображена в абз. 4 пп. “г” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “загальний опис політики трансфертного ціноутворення щодо фінансування учасників міжнародної групи компаній”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є дані політики трансфертного ціноутворення учасників міжнародної групи компаній.

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком повністю відповідають положенням документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Таким чином, четверта складова майстер-файлу – *Діяльність МГК всередині групи (між компаніями)* – повністю відображена у вітчизняному законодавстві.

П’ята складова майстер-файлу – Фінансовий та податковий стан МГК – додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” має структуру, схематично зображену на рис. 7. Вона повинна містити інформацію про особливості та деталі фінансового та податкового стану МГК у розрізі кожної суттєвої категорії або елемента, які дають уявлення про це, і складається з двох блоків. Розглянемо кожен з них.

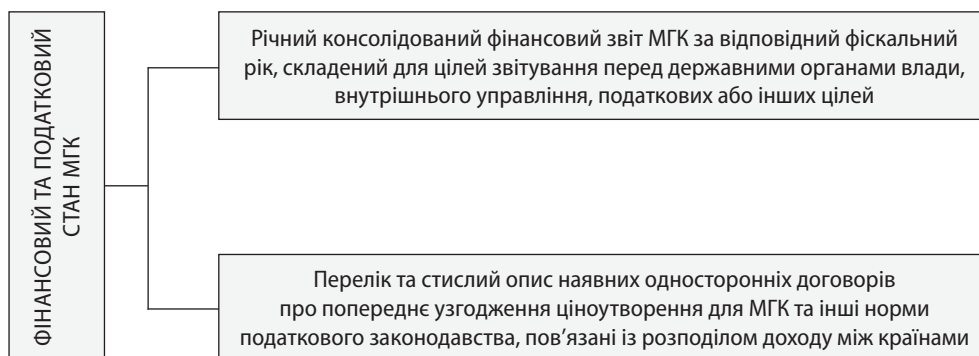


Рис. 7. Структура елемента “Фінансовий та податковий стан МГК”

Складено за: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

Перший блок складової майстер-файлу “Фінансовий та податковий стан МГК” – це річний консолідований фінансовий звіт МГК за відповідний фінансовий рік, складений для цілей звітування перед державними органами влади, внутрішнього управління, податкових або інших цілей.

Така інформація у повному обсязі відображена у пп. “Г” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведено “консолідовану фінансову звітність міжнародної групи компаній за останній фінансовий рік, а у разі її відсутності – іншу консолідовану звітність, підготовлену для управлінських, податкових або інших цілей”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є консолідована фінансова звітність МГК за останній фінансовий рік.

На нашу думку, вимоги ПКУ за цим блоком повністю відповідають положенням документа ОЕСР і не потребують додаткових уточнень.

Другий блок складової майстер-файлу “Фінансовий та податковий стан МГК” – це перелік та стислий опис наявних односторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення для МГК та інші норми податкового законодавства, пов’язані із розподілом доходу між країнами.

Така інформація у повному обсязі відображена у пп. “Д” пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, де зазначено, що у майстер-файлі має бути наведений “перелік і стислий опис існуючих односторонніх договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз’яснень компетентних органів держав (територій), які застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній і пов’язані з розподілом доходів між державами (територіями)”.

Джерелами інформації для виконання цієї вимоги ПКУ є договори про попереднє узгодження ціноутворення, податкові роз’яснення компетентних органів держав (територій), які застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній і пов’язані з розподілом доходів між державами (територіями).

Отже, можна дійти висновку, що це положення документа ОЕСР також повністю відображене в ПКУ.

Відтак, п’ята фінальна складова майстер-файлу – Фінансовий та податковий стан МГК – повністю відображена в пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ.

Проведений аналіз засвідчує високий рівень узгодженості ключових позицій з досліджуваної тематики, що відображені у податковому законодавстві, із нормативними вимогами, закріпленими в додатку I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report”.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Загалом вимоги до складу Глобальної документації з трансфертного ціноутворення згідно з положеннями додатка I до Глави V “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report” максимально імплементовані у пп. 39.4.7 п. 39.4 ст. 39 ПКУ. Однак залишаються деякі статті, котрі потребують доповнення та уточнення. Запропоновані зміни приведуть українське законодавство у відповідність із міжнародними нормами і уможливають подальшу гармонізацію вітчизняного податкового законодавства із міжнародними вимогами в контексті врахування особливостей ведення біз-

несу МГК в умовах сучасних глобалізаційних процесів. Це також посилить довіру з боку МГК до вітчизняних податкових структур через уніфікацію вимог трансфертного ціноутворення в реаліях ведення бізнесу в Україні.

Отже, перспективи подальших досліджень у цій сфері становитимуть вагомий науковий і практичний інтерес.

Список використаних джерел

1. Олійник Я. В., Кучерява М. В. Протидія агресивному податковому плануванню: глобальні виклики та національна практика. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення кафедри аудиту ; 10 грудня 2020 р. Київ : КНЕУ, 2020. С. 500–502.
2. Мінфін завершив роботу над запровадженням трирівневої структури звітності з трансфертного ціноутворення / Міністерство фінансів України. 2021. 25 берез. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_zavershiv_robotu_nad_zaprovadzhenniam_tririvnevoi_strukturi_zvitnosti_z_transfertnogo_tsinoutvorennia-2791.
3. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD, G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
4. Класифікація організаційно-правових форм господарювання / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac_kls/op_dk002_2016.htm.
5. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів : наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 № 97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#Text>.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
7. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п#Text>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
9. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія). 4-те вид., без змін. Київ : КНЕУ, 2007. 240 с.
10. Теорія фінансів / за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ : ЦУА, 2010. 576 с.
11. Кравцова А. Функціональний аналіз: у чому його важливість та сутність для цілей ТЦУ? *Вісник. Офіційно про податки*. 2020. 10 лип. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018851-funktsionalniy-analiz-u-chomu-yogo-vazhlivist-ta-sutnist-dlya-tsiley-ttsu>.

References

1. Oliynyk, Ya. V., & Kucheriava, M. V. (2020). Combating aggressive tax planning: global challenges and national practices. In *Accounting, analysis, audit and taxation: a*

modern paradigm in terms of sustainable development (materials of the VI International scientific-practical conference dedicated to the 20th anniversary of the Department of Audit), pp. 500–502. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

2. Ministry of Finance of Ukraine. (2021, March 25). *The Ministry of Finance has completed work on the introduction of a three-tier reporting structure on transfer pricing. Ministry of Finance of Ukraine*. Retrieved from https://www.mof.gov.ua/uk/news/minfin_zavershiv_robotu_nad_zaprovadzhenniam_tririvnevoi_strukturi_zvitnosti_z_transfertnogo_tsinoutvorennia-2791 [in Ukrainian].

3. OECD, & G20 base Erosion and Profit Shifting Projects. (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13* (2015 Final Report). Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264241480-en.

4. State Statistics Service of Ukraine. (n. d.). *Classification of organizational and legal forms of management*. Retrieved from http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac_ks/op_dk002_2016.htm [in Ukrainian].

5. State Committee of Ukraine on Technical Regulation and Consumer Policy. (2004). *About the statement of the national standards of Ukraine, the state classifiers of Ukraine, national changes to interstate standards, modification of the order of Derzhspozhyvstandart of Ukraine from March 31, 2004 No. 59 and cancellation of regulatory documents* (Order No. 97, May 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0097609-04#Text> [in Ukrainian].

6. Verkhovna Rada of Ukraine. (2004). *Economic Code of Ukraine* (Act No. 436-IV, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [in Ukrainian].

7. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *On approval of the list of organizational and legal forms of non-residents who do not pay income tax (corporate tax), including tax on income received outside the state of registration of such non-residents, and / or are not tax residents of the state in which they are registered as legal persons* (Decree No. 480, July 4). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п#Text> [in Ukrainian].

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

9. Oparin, V. M. (2007). *Finance (General Theory)* (4th Ed.). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

10. Fedosov, V. M., & Yuriy, S. I. (Eds.). (2010). *Theory of finance*. Kyiv: TsUL [in Ukrainian].

11. Kravtsova, A. (2020, July 10). Functional analysis: what is its importance and essence for the purposes of transfer pricing? *Herald. Officially about taxes*. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018851-funktsionalniy-analiz-u-chomu-yogo-vazhlyvstva-sutnist-dlya-tsiley-ttsu> [in Ukrainian].