

УДК 338.5:336.2

<https://doi.org/10.33763/npndfi2021.03.133>**Чижикова О. В.**

аспірантка ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, e.chyzykova@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0410-825X>**ДОКУМЕНТАЦІЯ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ:  
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА КРАЩА ПРАКТИКА СКЛАДАННЯ**

**Анотація.** У статті проаналізовано процес підготовки документації з трансфертного ціноутворення (*local file* – локального файлу) в країнах із розвинутою економікою. Визначено особливості державного регулювання підготовки такої документації, а також виокремлено ключові особливості процесу її підготовки в досліджуваних країнах. Охарактеризовано стан організаційно-методичного забезпечення складання документації з трансфертного ціноутворення в Україні. Проведено порівняльний аналіз термінів подання, сум штрафу за порушення правил підготовки та граничних значень виручки для подання *local file* в країнах з розвинутою економікою та в нашій державі. За підсумками здійсненого дослідження науково обґрунтовано пропозиції з удосконалення організаційно-методичного забезпечення складання документації з трансфертного ціноутворення в Україні.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, документація з трансфертного ціноутворення, *local file*, трирівнева модель документації з трансфертного ціноутворення, міжнародна група компаній (МГК), План дій BEPS, Організація економічного співробітництва та розвитку.

Рис. 1. Табл. 5. Літ. 26.

**Olena Chyzykova**

SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, e.chyzykova@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0410-825X>**TRANSFER PRICING DOCUMENTATION:  
PROBLEMATIC ASPECTS AND BEST PRACTICE**

**Abstract.** Implementation of the requirements of the Action 13 BEPS will enable our country to comply with the best world practices of transfer pricing tax control and increase the level of trust in the relationship between taxpayers and tax authority. In addition, detailed transfer pricing documentation will ensure transparency for tax authorities to receive complete information to avoid the potential risks of transfer pricing. The aim of the article is to analyze the experience of the developed countries in compiling transfer pricing documentation (*local file*) and to provide recommendations to improve relevant practices for countries with economies in transition, in particular for Ukraine. The adoption of regulatory conventions and initiatives allows the international exchange of tax information and permit to evaluate tax optimization operations performed by taxpayers within the MNE. In such a way, it is necessary to study the international experience of transfer pricing documentation legal regulation and administration in order to give scientific credence to the areas of consideration in domestic practice. The legislation analysis of the countries with developed economy in the field of transfer pricing control and their practices allowed to fulfil benchmarking study for the terms of submission of the *local file*, the amount of fines in case breaking filing rules and revenue limits for the submission of the *local file*. The outcomes of

© Чижикова О. В., 2021

*the study indicate that the experience of developed countries which already use the reporting concept in the form of a local file by their national legislation can be used with competent authorities in reforming and improving the relevant laws of Ukraine.*

Keywords: transfer pricing, transfer pricing documentation, local file, three-tiered approach to transfer pricing documentation, MNE, BEPS Action Plan, OECD.

JEL classification: H26, H32, M48.

**Чижикова Е. В.**

аспирантка ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана",  
Киев, Украина

### **ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ И ЛУЧШАЯ ПРАКТИКА СОСТАВЛЕНИЯ**

**Аннотация.** В статье проанализирован процесс подготовки документации по трансфертному ценообразованию (*local file* – локального файла) в странах с развитой экономикой. Определены особенности государственного регулирования подготовки такой документации, а также выделены ключевые особенности процесса ее подготовки в исследуемых странах. Охарактеризовано состояние организационно-методического обеспечения составления документации по трансфертному ценообразованию в Украине. Проведен сравнительный анализ сроков представления, сумм штрафа за нарушение правил подготовки и предельных значений выручки для представления *local file* в странах с развитой экономикой и в нашем государстве. По результатам проведенного исследования научно обоснованы предложения по усовершенствованию организационно-методического обеспечения составления документации по трансфертному ценообразованию в Украине.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, документация по трансфертному ценообразованию, *local file*, трехуровневая модель документации по трансфертному ценообразованию, международная группа компаний (МГК), План действий BEPS, Организация экономического сотрудничества и развития.

Станом на 12 серпня 2021 р. 91 країна світу прийняла поправки до національного законодавства або підготувала проекти змін, якими передбачено реалізацію трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення для платників, які належать до Міжнародних груп компаній (далі – МГК) [1]. Запровадження такої документації відбувається у рамках реалізації Кроку 13 Плану дій BEPS “Base erosion and Profit Shifting” – розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (далі – Крок 13) [2]. В Україні відповідні зміни до податкового законодавства внесені у 2020 р. [3].

Трирівнева модель документації з трансфертного ціноутворення включає: звіт у розрізі країн (Country-by-Country Reporting), майстер-файл (*master file*) та локальний файл (*local file*).

У цій статті з метою спрощення сприйняття поняття “документація з трансфертного ціноутворення” використовується термін *local file*, або локальний файл – за термінологією Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб.

Реалізація Кроку 13 дає можливість Україні відповідати найкращій світовій практиці податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та підвищити рівень передбачуваності та довіри у відносинах між платниками податків і державою. Крім того, докладна та вичерпна документація з трансфертного ціноутворення забезпечує прозорість отримання податковими органами повної інформації для оцінювання його потенційних ризиків.

Норми Податкового кодексу України (*далі* – ПКУ) встановлюють детальний порядок проведення податкового контролю трансфертного ціноутворення фіскальними органами. Водночас істотно підвищено рівень адміністративного навантаження на платників податків через обов'язкове документування їхніх угод із пов'язаними особами, в тому числі зобов'язання надавати звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у МГК.

Отже, під час складання документації з трансфертного ціноутворення виникають проблемні аспекти, які підлягають всебічному вивченню та публічному обговоренню. Міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Міжнародний валютний фонд (МВФ), Організація Об'єднаних Націй (ООН), Світовий банк, ці питання агрегують у практичних посібниках і публічних консультаціях (табл. 1).

Україна не є членом ОЕСР, тому документи, видані міжнародною організацією (публічні консультації, практичні посібники), не можуть розглядатись як норми прямої дії в Україні. Однак, з урахуванням того, що інформація є узагальненою на основі світового досвіду складання документації з трансфертного ціноутворення, її можуть використовувати платники податків та контролюючі органи як рекомендаційно-методологічні матеріали під час практичного застосування ст. 39 ПКУ [6].

Огляд зарубіжних спеціалізованих видань останніх п'яти років за тематикою [7–14] свідчить про наявність особливостей в упровадженні Кроку 13, передусім у країнах, що розвиваються. Як спільний проблемний аспект, на якому наголошують автори з різних країн, де впроваджується трирівнева модель документації з трансфертного ціноутворення, виокремлюється додаткове адміністративне навантаження на платників податків у вигляді дотримання формальних вимог під час підготовки такої документації (табл. 2).

Українські вчені у сфері податкового контролю системно вивчають питання складання документації з трансфертного ціноутворення. У публікаціях Л. Г. Ловінської, Я. В. Олійник, М. В. Кучерявої, Л. Г. Олейнікової, О. Є. Федорченко, А. Г. Косенкової та ін. [15–19] розглядаються роль і значення Плану дій BEPS, методологічні засади впровадження трирівневої моделі звітності, а також концепція бенефіціарного власника при імплементації цього Плану в Україні. Втім, попри наявні здобутки вітчизняних науковців, питання вдосконалення організаційно-методичного забезпечення процесу складання документації з трансфертного ціноутворення залишається дискусійним та актуальним.

**Проблемні аспекти складання документації трансфертного ціноутворення,  
визначені міжнародними організаціями**

Організація	Документ	Проблемні аспекти
ОЕСР	Проектний документ стосовно документації з трансфертного ціноутворення (публічна консультація) [4]	Надмірні витрати на розроблення документації з трансфертного ціноутворення
		Документація не завжди дає змогу отримати повне розуміння міжнародного бізнесу
		Значні розбіжності у характері та деталях вимог до документації з трансфертного ціноутворення в різних країнах
		Неповний аналіз контрольованої транзакції
		Різні практики щодо термінів підготовки документації
		Засвідчення документації зовнішнім аудитором
		Обов'язкове використання консультаційних фірм для підготовки документації
		Використання місцевих чи регіональних компаній-аналогів
МВФ, ОЕСР ООН, Світовий банк	Практичний інструментарій для підтримки ефективного впровадження країнами, що розвиваються, чинних вимог до документації з трансфертного ціноутворення [5]	Призначення документації з трансфертного ціноутворення не завжди чітко встановлене
		Електронна форма подання документації з трансфертного ціноутворення не завжди є зручною
		Складність проведення комплексного оцінювання ризиків для всіх платників податків щороку

Складено за: White paper on transfer pricing documentation (Public Consultation) / OECD. 2013. July 13. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>; Practical toolkit to support the successful implementation by developing countries of effective transfer pricing documentation requirements (Draft version) / OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-requirements-toolkit-platform-for-collaboration-on-tax.htm>.

Метою статті є аналіз досвіду розвинутих країн щодо складання документації з трансфертного ціноутворення, а саме – локального файлу, та надання рекомендацій стосовно імплементації найкращих практик у державах із транзитивною економікою, зокрема Україні.

Порівняльний аналіз вітчизняних законодавчих вимог до документації з трансфертного ціноутворення в країнах з розвинутою економікою здійснюватиметься в такому порядку.

*1. Вибір країн.* Для аналізу обрано десять країн, що класифіковані згідно з доповіддю ООН “Світова економічна ситуація та перспективи 2021 року”

Таблиця 2

**Проблемні аспекти складання документації з трансфертного ціноутворення, наведені у спеціалізованих міжнародних виданнях за 2017–2021 рр.**

Автор, рік	Тема дослідження	Проблемні аспекти
<i>International Transfer Pricing Journal</i>		
Л. Мьоллер (2017) [7]	South Africa – Recent Developments in Transfer Pricing Documentation Requirements (Південна Африка – удосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення)	Додаткове навантаження на платників податків у вигляді дотримання формальних вимог
В. Діденко (2017) [8]	Україна – Зміни до положень з трансфертного ціноутворення	Додаткове навантаження на платників податків у вигляді дотримання формальних вимог, включаючи критерії контрольованих операцій та річного звіту про трансфертне ціноутворення
С. К. Біланей (2017) [9]	India – India: Three-Tier Transfer Pricing Documentation ( Індія: Трирівнева документація з трансфертного ціноутворення)	Прийнята трирівнева структура документації з трансфертного ціноутворення, однак конкретні правила та формат ще не затверджені
Й. Віттендорф (2017) [10]	Denmark – Penalties for Non-Compliance with Transfer Pricing Documentation Rules (Данія – Штрафи за недотримання правил підготовки документації з трансфертного ціноутворення)	Додаткове навантаження на платників податків у вигляді дотримання формальних вимог стосовно документації з трансфертного ціноутворення
І. Хак (2018) [11]	Pakistan – Scope of CbC Reporting and TP Documentation Requirements (Пакистан – Сфера застосування звітності СбС та вимог до документації з трансфертного ціноутворення)	Додаткове навантаження на платників податків у вигляді дотримання формальних вимог
С. Крастанов (2020) [12]	Bulgaria / European Union – The New Mandatory Transfer Pricing Documentation Requirements in Bulgaria (Болгарія / Європейський Союз – Нові вимоги до документації з трансфертного ціноутворення в Болгарії)	Додаткове навантаження для платників податків у вигляді дотримання формальних вимог
А. Альбано, С. Г. Монга (2021) [13]	Italy – New Transfer Pricing Documentation Requirements in Italy: The Renewed Interplay between Domestic Regulations and International Sources (Італія – Нові	Платники податків та податкові консультанти повинні ретельно перевіряти, чи документація відповідає змінам, що сталися порівняно з 2010 роком

Автор, рік	Тема дослідження	Проблемні аспекти
	вимоги до документації з трансфертного ціноутворення в Італії: Зв'язок внутрішніх та міжнародних правил)	
<i>International Journal of Scientific and Research Publications</i>		
Д. Беліанто, Н. Рахаю (2021) [14]	Analysis of Implementation of The Obligation Using Transfer Pricing Documentation on Domestic Transactions in Indonesia (Аналіз впровадження зобов'язання з використанням документації з трансфертного ціноутворення щодо внутрішніх операцій в Індонезії)	Збільшення витрат на дотримання платниками податків необхідних вимог

Складено автором.

як країни з розвинутою економікою [20], при цьому сім країн входять до складу G7 (“Велика сімка”) – міжнародного клубу урядів семи високорозвинутих країн світу: США, Японія, Німеччина, Великобританія, Франція, Італія, Канада.

Для проведення дослідження встановлено критерії, які свідчитимуть про релевантний досвід країни у сфері підготовки документації з трансфертного ціноутворення:

- рік, в якому набуло чинності законодавство з трансфертного ціноутворення;
- кількість взаємоузгоджувальних процедур (Mutual Agreement Procedure, або MAP) з трансфертного ціноутворення, яка визначається у країні щороку.

Взаємоузгоджувальна процедура в міжнародних кейсах уникнення подвійного оподаткування є головним правовим інструментом взаємодії платників податків та контролюючих органів.

Отже, взято за основу такі числові значення критеріїв для оцінювання достатнього рівня досвіду в контролі за трансфертним ціноутворенням: законодавство чинне впродовж двадцяти і більше років, щороку завершується щонайменше 100 взаємоузгоджувальних процедур з трансфертного ціноутворення.

2. *Збирання та оброблення інформації* відбувалися через ознайомлення з концептуальними засадами звітування з трансфертного ціноутворення і чинними місцевими вимогами до документації в країнах з розвинутою економікою. Було проведено аналіз зібраних даних за критеріями адміністрування (строки подання локального файлу, суми штрафів за неподання локального файлу та граничні значення виручки для подання локального файлу).



3. Узагальнення результатів проводилося в контексті дотримання відповідності змісту та форми українського локального файлу:

- вимогам ОЕСР (додаток II до глави V “Документація з трансфертного ціноутворення” BEPS 2015 [21]);
- міжнародній практиці – особливостям і загальним тенденціям, що використовуються платниками податків для звітування з трансфертного ціноутворення.

Методом дослідження обрано аналіз і синтез. Емпіричне дослідження здійснювалося через порівняння організаційно-методичного забезпечення складання документації з трансфертного ціноутворення в країнах з розвинутою економікою.

Дослідження з дотриманням зазначеної методології свідчить, що в дев'яти із десяти досліджених країн законодавство з трансфертного ціноутворення впроваджено вже понад 20 років, отже, 90 % країн відповідають встановленому критерію щодо взаємоузгоджувальних процедур (табл. 3). Це дає змогу зробити висновок про належний рівень розвитку трансфертного ціноутворення в цих країнах, а отже, і практики підготовки документації з трансфертного ціноутворення.

Таблиця 3

**Критерії оцінювання досвіду у сфері трансфертного ціноутворення країн з розвинутою економікою**

Країна	Рік набуття чинності законодавством з трансфертного ціноутворення [22]	Кількість взаємоузгоджувальних процедур за рік (дані за 2017 р.) [23]	Кількість МГК (дані за 2017 р.) [24]
Австралія	1982	51	125
Великобританія	1999	319	394
Данія	1998	181	64
Італія	1986	439	129
Канада	1998	224	210
Нідерланди	2002	303	157
Німеччина	1972	1181	379
США	1994	977	1487
Франція	1999	837	209
Японія	1986	118	866

Складено за: Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures / OECD. 2011. June 8. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/48131481.pdf>; Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2019 / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>; OECD Corporate Tax Statistics. URL: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLEI](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI).

Співвідношення кількості МГК та активних взаємоузгоджувальних процедур станом на 2017 р. в обраних країнах відображено на рисунку. Загалом досліджувані країни мають чимало МГК (zareєстрованих материнських компаній) та, відповідно, є лідерами за відкритими взаємоузгоджувальними процедурами.

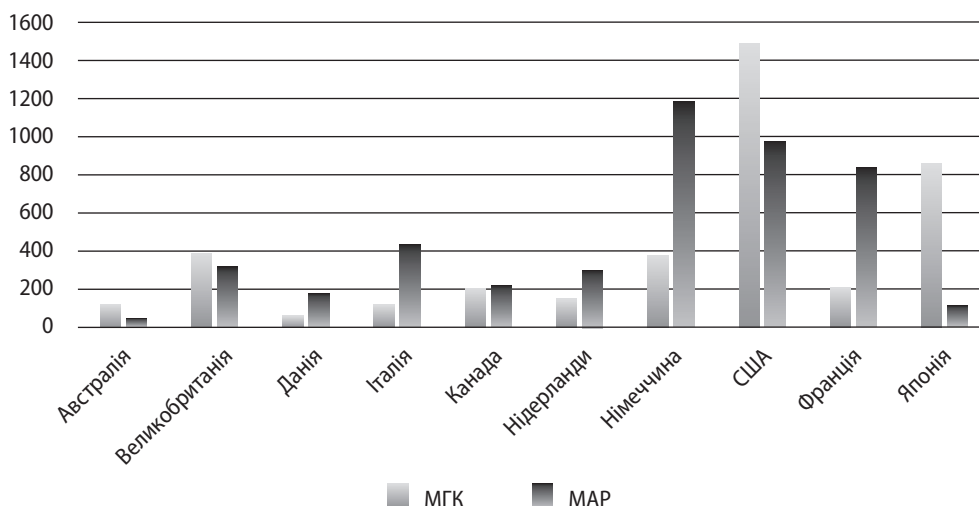


Рисунок. Співвідношення кількості МГК та взаємоузгоджувальних процедур

Складено за: Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2019 / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>; OECD Corporate Tax Statistics. URL: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLE1](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLE1).

Для аналізу правил підготовки документації з трансфертного ціноутворення по кожній з обраних країн структуровано чинні адміністративні вимоги: термін подання, штраф за неподання, поріг для підготовки локального файлу.

Ґрунтуючись на інформаційних відомостях, наведених у табл. 4, можна дійти таких висновків:

- лише в половині з досліджуваних країн подання локального файлу є обов'язковою процедурою, встановленою законодавчо;
- у більшості країн термін на підготовку локального файлу перевищує 30 днів;
- вартісний поріг підготовки локального файлу становить щонайменше 600 тис. євро.

Варто зауважити, що в окремих країнах подання локального файлу є опціональною процедурою, проте у разі своєчасної підготовки передбачені додаткові переваги для платників у контексті зменшення або звільнення від штрафних санкцій.

Великобританія, Канада та США вже використовують затверджені місцеві аналоги локального файлу, тому в повному обсязі не імплементували концепцію локального файлу згідно з BEPS. Однак стверджувати, що



Т а б л и ц я 4

## Порівняння вимог до підготовки локального файлу в країнах з розвинутою економікою

Країна	Термін підготовки локального файлу	Штраф за порушення правил підготовки локального файлу	Вартісний поріг для підготовки локального файлу	Обов'язковість підготовки локального файлу	Переваги в разі своєчасної підготовки платником локального файлу
Австралія	28 днів	525 тис. австралійських доларів	1 млрд австралійських доларів, еквівалентно 640 млн євро	Так	Використання об'єктивно аргументованої позиції для цілей захисту від штрафних санкцій
Великобританія	30-45 днів	Від 30 до 70 % оподаткованого доходу	750 млн євро	Ні	Ризик аудиторської перевірки зменшується
Данія	60 днів	250 тис. датських крон	250 млн датських крон, еквівалентно 33,6 млн євро	Так	
Італія	20 днів	Не регламентується	Не регламентується	Ні	Застосування процедури "запобігання штрафних санкцій"
Канада	3 місяці	Від 100 до 5 млн канадських доларів	1 млн канадських доларів, еквівалентно 695 тис. євро	Ні	
Нідерланди	5 місяців від закінчення фінансового року	Від 25 до 50 % оподаткованого доходу	50 млн євро	Так	
Німеччина	60 днів	5-10 % від суми податкового коригування трансфертних цін	Операції з матеріальними активами перевищують 6 млн євро та/або загалом трансакції перевищують 600 тис. євро	Так	

Закінчення табл. 4

Країна	Термін підготовки локального файлу	Штраф за порушення правил підготовки локального файлу	Вартісний поріг для підготовки локального файлу	Обов'язковість підготовки локального файлу	Переваги в разі своєчасної підготовки платником локального файлу
США	30 днів	Від 20 до 40 % оподатковуваного доходу	Не регламентується	Ні	Використання рекомендованого методу трансфертного ціноутворення, забезпечує виконання вимог до документації
Франція	30 днів 45–60 днів	5 % від нарахованої суми, або 0,5 % від внутрішньогрупових операцій, якщо вони не задокументовані	400 млн євро	Так	
Японія		Процедура "передбачуване оподаткування"	Транзакції в попередньому фінансовому році перевищують 5 млрд єн, або операції з нематеріальними активами перевищують 300 млн єн, еквівалентно 2,3 млн євро	Ні	

Складено за: OECD Master File concept and CbC Reporting – international documentation requirements / Roedl and Partner. 2021. URL: <https://www.roedl.de/de-de/themen/documents/oecd-cbc-masterfile-implementierung-englisch.pdf>.

країни не зважають на рекомендації та настанови ОЕСР, не можна, адже заздалегідь ухвалені та є чинними місцеві правила підготовки документації з трансфертного ціноутворення. Так, з огляду на практичний досвід та наявну податкову політику з трансфертного ціноутворення Великобританії і США, були сформовані базові принципи рекомендацій ОЕСР та Плану дій BEPS.

Багаторічна практика документування з трансфертного ціноутворення покладена в основу чинних аналогів локального файлу в країнах з тривалою історією податкового контролю. Тому в Австралії, Великобританії, Італії, Канаді, США та Франції традиційно склалися та діють додаткові умови підготовки локального файлу (табл. 5).

Таблиця 5

**Аналіз відповідності вимог ОЕСР до складання локального файлу в країнах з розвинутою економікою**

Країна	Відповідність змісту та форми вимогам ОЕСР (додаток II до глави V. Документація з трансфертного ціноутворення BEPS 2015)
Австралія	Документ містить детальну інформацію про транзакції, узгоджену з даними, які надають платники податків в IDS (International Dealings Schedule). Локальний файл складається з трьох частин
Великобританія	Локальний файл у цілому відповідає шаблону, розробленому ОЕСР, але необхідна підготовка додаткового журналу доказів
Данія	Шаблон локального файлу відповідає шаблону, розробленому ОЕСР
Італія	Підготовка локального файлу рекомендована як доказ дотримання принципу "витягнутої руки" в міжгрупових операціях
Канада	Канадська звітність з трансфертного ціноутворення потребує вичерпного функціонального та економічного аналізу, а також відповідності керівним принципам ОЕСР
Нідерланди	Локальний файл у цілому відповідає шаблону, розробленому ОЕСР
Німеччина	Локальний файл у цілому відповідає шаблону, розробленому ОЕСР
США	Формат локального файлу не збігається з вимогами ОЕСР. Документація поділена на дві категорії: основні документи і довідкові. Основні документи повинні ретельно та повністю описувати базовий аналіз трансфертних цін, проведений платником податків
Франція	Локальний файл законодавчо наближений до вимог ОЕСР і має містити вимоги щодо узгодження фінансових даних, які використовуються для встановлення трансфертних цін
Японія	Локальний файл у цілому відповідає шаблону, розробленому ОЕСР, але необхідна підготовка додаткової інформації

Складено за: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017 Edition) and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2019 / ed. by M. J. Soo, A. Glaize. 2019. URL: <https://www.ibfd.org/shop/OECD-Transfer-Pricing-Guidelines-Multinational-Enterprises-and-Tax-Administrations>.

В Україні чинні національні вимоги щодо підготовки локального файлу, які передбачають доповнення інформації до шаблону, розробленого ОЕСР (додаток II до глави V. Документація з трансфертного ціноутворення BEPS 2015).

Відповідно до ст. 39.4.3 ПКУ [6] платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період. Документація з трансфертного ціноутворення являє собою сукупність документів або єдиний документ, котрі складені в довільній формі.

Подавати локальний файл повинні платники податків, що є частиною МГК, загальний дохід перевищує 150 млн грн у звітному році; вартість операцій з кожним пов'язаним або “низькоподатковим” контрагентом перевищує 10 млн грн (критерії визнання операцій контрольованими – ст. 39.2.1.7 ПКУ) [6].

Термін подання локального файлу – протягом 30 календарних днів із моменту отримання запиту від податкової адміністрації.

За неподання локального файлу на платника накладається штраф у розмірі 3 % від суми контрольованих операцій, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму (у 2021 р. ця сума становить 454 000 грн). За несвоєчасне подання локального файлу передбачений штраф у розмірі двох прожиткових мінімумів, помножений на кожний календарний день несвоєчасного подання документації, але не більше 200 прожиткових мінімумів (статті 120.3, 120.6 ПКУ) [6].

Проведене дослідження досвіду розвинутих країн у сфері підготовки документації з трансфертного ціноутворення дало змогу визначити перелік пропозицій до національного законодавства з питань складання локального файлу.

1. Доречно визначити вартісний поріг для підготовки локального файлу в розмірі 10 млн грн контрольованих операцій одного типу з одним контрагентом. Для інших операцій може бути встановлена вимога підготовки спрощеної документації стандартизованої форми, яка включає лише основні показники аналізу трансфертного ціноутворення, наприклад, на додаток до інформації, яку вказано у звіті про контрольовані операції, відомості про зіставні операції/компанії, значення мінімуму, максимуму та медіани діапазону цін/рентабельності, які відповідають принципу “витягнутої руки”, розмір застосованих коригувань цін/рентабельності.
2. Доцільно збільшити термін на підготовку локального файлу до 60 днів (на зразок Данії, Німеччини, Канади, Японії), оскільки зазвичай 30 днів – наявний граничний строк для подання – недостатній для оновлення даних, отримання інформації від нерезидента та, в разі великої кількості контрольованих операцій, на підготовку самої документації для всіх типів контрольованих операцій.
3. Потрібно встановити пільгові умови для платників, які самостійно та у передбачені строки подали на запит контролюючого органу локальний файл, який відповідає вимогам законодавства. За таких умов

платник і контролюючий орган можуть здійснювати коригування податкових зобов'язань лише до мінімального та/або максимального значення ринкового діапазону цін/рентабельності, які узгоджуються з принципом “витягнутої руки”. На сьогодні податкові органи (у разі донарахувань за підсумками податкової перевірки з питань трансфертного ціноутворення) можуть донараховувати податкові зобов'язання до рівня медіани діапазону цін/рентабельності, які відповідають принципу “витягнутої руки”.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Міжнародні конвенції та ініціативи відкривають можливості для обміну податковою інформацією і дають змогу фіскальним службам різних юрисдикцій систематизувати й оцінити операції щодо податкової мінімізації, які здійснюють платники в межах МГК.

Однак необхідність дотримання вітчизняного законодавства та адміністративних правил стосовно документації з трансфертного ціноутворення спричиняє додаткові труднощі для учасників МГК. Наявність додаткових вимог призводить до збільшення навантаження на компанію-учасницю та, відповідно, зростання видатків, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства, порівняно з аналогічним підприємством, що діє у межах однієї податкової юрисдикції. Результати проведеного дослідження зарубіжного досвіду нормативно-правового регулювання та адміністрування документації з трансфертного ціноутворення вказують на те, що розвинуті країни використовують концепцію звітування з трансфертного ціноутворення у форматі локального файлу протягом тривалого часу. Відтак, накопичена нормативно-правова база та практичні кейси у сфері підготовки документації з трансфертного ціноутворення країн з розвинутою економікою можуть бути застосовані при реформуванні та вдосконаленні відповідних законів України.

#### Список використаних джерел

1. Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (cbc mcaa) and signing dates / OECD. 2021. August 12. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.
2. Action 13 Country-by-Country Reporting / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
4. White paper on transfer pricing documentation (Public Consultation) / OECD. 2013. July 13. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>.
5. Practical toolkit to support the successful implementation by developing countries of effective transfer pricing documentation requirements (Draft version) / OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-requirements-toolkit-platform-for-collaboration-on-tax.htm>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

7. Möller L. South Africa – Recent Developments in Transfer Pricing Documentation Requirements. *International Transfer Pricing Journal*. 2017. Vol. 24, No. 2. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_02\\_zs\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_02_zs_1.html).
8. Didenko V. Ukraine - Amendments to Transfer Pricing Provisions. *International Transfer Pricing Journal*. 2017. Vol. 24, No. 3. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_03\\_ua\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_03_ua_1.html).
9. Bilaney S. K. India – India: Three-Tier Transfer Pricing Documentation. *International Transfer Pricing Journal*. 2017. Vol. 24, No. 5. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_05\\_in\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_05_in_1.html).
10. Wittendorff J. Denmark – Penalties for Non-Compliance with Transfer Pricing Documentation Rules. *International Transfer Pricing Journal*. 2017. Vol. 24, No. 4. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_04\\_dk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_04_dk_1.html).
11. Haq I. Pakistan – Scope of CbC Reporting and TP Documentation Requirements. *International Transfer Pricing Journal*. 2018. Vol. 25, No. 4. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2018\\_04\\_pk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2018_04_pk_1.html).
12. Krastanov S. Bulgaria/European Union – The New Mandatory Transfer Pricing Documentation Requirements in Bulgaria. *International Transfer Pricing Journal*. 2020. Vol. 27, No. 1. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2020\\_01\\_bg\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2020_01_bg_1.html).
13. Albano A., Monga C. G. Requirements in Italy: The Renewed Interplay between Domestic Regulations and International Sources. *International Transfer Pricing Journal*. 2021. Vol. 28, No. 2. URL: [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2021\\_02\\_it\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2021_02_it_1.html).
14. Belianto D., Rahayu N. Analysis of Implementation of The Obligation Using Transfer Pricing Documentation on Domestic Transactions in Indonesia. *International Journal of Scientific and Research Publications*. 2021. Vol. 11, Iss. 7. P. 409–415. URL: <http://dx.doi.org/10.29322/IJSRP.11.07.2021.p11554>.
15. Ловінська А. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В. Імплементация міжнародних рекомендацій щодо запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення в Україні. *Фінанси України*. 2020. № 9. С. 95–109. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.09.095>.
16. Олійник Я. В., Кучерява М. В. Оцінка готовності України до міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 85–97. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.02.085>.
17. Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В. План дій BEPS: ключові напрями імплементації. *Наукові праці НДФІ*. 2020. Вип. 4 (93). С. 119–130. URL: <https://doi.org/10.33763/npdfi2020.04.119>.
18. Косенкова А. Розвиток концепції бенефіціарного власника при імплементації плану BEPS в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 8. С. 128–133. URL: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.8.24>.
19. Олейнікова А. Г., Долженко І. І. Удосконалення податкового контролю в Україні на основі реалізації інструментів плану BEPS та автоматичного обміну інформацією. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 3. С. 79–94. URL: <https://doi.org/10.33763/npdfi2020.03.079>.



20. World economic situation and prospects 2021 / United Nations. 2021. URL: [https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2021\\_FullReport.pdf](https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2021_FullReport.pdf).
21. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Action 13 - 2015 Final Report) / OECD, G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
22. Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures / OECD. 2011. June 8. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/48131481.pdf>.
23. Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2019 / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>.
24. OECD Corporate Tax Statistics. URL: [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLEI](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI).
25. OECD Master File concept and CbC Reporting – international documentation requirements / Roedl and Partner. 2021. URL: <https://www.roedl.de/de-de/de/themen/documents/oecd-cbc-masterfile-implementierung-englisch.pdf>.
26. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017 Edition) and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2019 / ed. by M. J. Soo, A. Glaize. 2019. URL: <https://www.ibfd.org/shop/OECD-Transfer-Pricing-Guidelines-Multinational-Enterprises-and-Tax-Administrations>.

### References

1. OECD. (2021, August 12). *Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CBC MCAA) and signing dates*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.
2. OECD. (n. d.). *Action 13 Country-by-Country Reporting*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation* (Act No. 466-IX, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
4. OECD. (2013, July 13). *White paper on transfer pricing documentation (Public Consultation)*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>.
5. OECD. (n. d.). *Practical toolkit to support the successful implementation by developing countries of effective transfer pricing documentation requirements (Draft version)*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-requirements-toolkit-platform-for-collaboration-on-tax.htm>.
6. 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].
7. Möller, L. (2017). South Africa – Recent Developments in Transfer Pricing Documentation Requirements. *International Transfer Pricing Journal*, 24 (2). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_02\\_za\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_02_za_1.html).
8. Didenko, V. (2017). Ukraine - Amendments to Transfer Pricing Provisions. *International Transfer Pricing Journal*, 24 (3). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_03\\_ua\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_03_ua_1.html).

9. Bilaney, S. K. (2017). India – India: Three-Tier Transfer Pricing Documentation. *International Transfer Pricing Journal*, 24 (5). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_05\\_in\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_05_in_1.html).
10. Wittendorff, J. (2017). Denmark – Penalties for Non-Compliance with Transfer Pricing Documentation Rules. *International Transfer Pricing Journal*, 24 (4). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2017\\_04\\_dk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2017_04_dk_1.html).
11. Haq, I. (2018). Pakistan – Scope of CbC Reporting and TP Documentation Requirements. *International Transfer Pricing Journal*, 25 (4). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2018\\_04\\_pk\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2018_04_pk_1.html).
12. Krastanov, S. (2020). Bulgaria/European Union – The New Mandatory Transfer Pricing Documentation Requirements in Bulgaria. *International Transfer Pricing Journal*, 27 (1). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2020\\_01\\_bg\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2020_01_bg_1.html).
13. Albano, A., & Monga, C. G. (2021). Requirements in Italy: The Renewed Interplay between Domestic Regulations and International Sources. *International Transfer Pricing Journal*, 28 (2). Retrieved from [https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj\\_2021\\_02\\_it\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/html/itpj_2021_02_it_1.html).
14. Belianto, D., & Rahayu, N. (2021). Analysis of Implementation of The Obligation Using Transfer Pricing Documentation on Domestic Transactions in Indonesia. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 11 (7), 409–415. DOI: 10.29322/IJSRP.11.07.2021.p11554.
15. Lovinska, L., Oliynuk, Ya., & Kucheriava, M. (2020). Implementation of international recommendations for application of a three-tiered approach to transfer pricing documentation in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 9, 95–109. DOI: 10.33763/finukr2020.09.095 [in Ukrainian].
16. Oliynuk, Ya., & Kucheriava, M. (2021). Assessment of Ukraine's readiness for international automatic exchange of information for tax purposes. *Finance of Ukraine*, 2, 85–97. DOI: 10.33763/finukr2021.02.085 [in Ukrainian].
17. Fedorchenko, O., & Stashenko, O. (2020). BEPS Action Plan: key directions of implementation. *RFI Scientific Papers*, 4, 119–130. DOI: 10.33763/npndfi2020.04.119 [in Ukrainian].
18. Kosenkova, A. (2019). Development of the concept of beneficial owner in the implementation of the BEPS plan in Ukraine. *Entrepreneurship, Economy and Law*, 8, 128–133. DOI: 10.32849/2663-5313/2019.8.24 [in Ukrainian].
19. Oleynikova, L., & Dolzhenko, I. (2020) Improvement of tax control in Ukraine on the basis of implementing BEPS plan tools and automatic information exchange. *RFI Scientific Papers*, 3, 79–94. DOI: npndfi2020.03.079 [in Ukrainian].
20. United Nations. (2021). *World economic situation and prospects 2021*. Retrieved from [https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP-2021\\_FullReport.pdf](https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP-2021_FullReport.pdf).
21. OECD, & G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Action 13 - 2015 Final Report)*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264241480-en.
22. OECD. (2011, June 8). *Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/48131481.pdf>.

23. OECD. (n. d.). *Mutual Agreement Procedure Statistics of transfer pricing cases per jurisdiction for 2019*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>.
24. OECD Corporate Tax Statistics. (n. d.). Retrieved from [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLEI](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI).
25. Roedl and Partner. (2021). *OECD Master File concept and CbC Reporting – international documentation requirements*. Retrieved from <https://www.roedl.de/de/de/de/themen/documents/oecd-cbc-masterfile-implementierung-englisch.pdf>.
26. Soo, M. J., & Glaize, A. (Eds.). (2019). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017 Edition) and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2019*. Retrieved from <https://www.ibfd.org/shop/OECD-Transfer-Pricing-Guidelines-Multinational-Enterprises-and-Tax-Administrations>.