

УДК 336.2

JEL: D04, H20

DOI 10.33244/2617-5940.1.2023.85-112

І. М. Сиволап,

*здобувач третього (освітньо-наукового)
рівня вищої освіти кафедри публічних
фінансів,*

Державний податковий університет

e-mail: sivolapira@ukr.net

ORCID ID 0000-0002-7293-3462

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ САМОСТІЙНОГО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ ПРО ТРАНСКОРДОННІ ОПЕРАЦІЇ

*Зовнішньоекономічні операції суб'єктів господарювання потребують
детального аналізу та контролю за дотриманням правил трансфертного
ціноутворення. Статтю присвячено дослідженню впровадженого
законодавством обов'язку щодо розкриття інформації суб'єктами
господарювання, які здійснюють операції, що підпадають під контроль за
трансфертним ціноутворенням.*

*На сьогодні питання самостійного та повного розкриття інформації
суб'єктами господарювання про здійснені контрольовані операції є вкрай
актуальним. Своєчасно отримана інформація дозволяє провести аналіз щодо
дотримання правил трансфертного ціноутворення, її систематизацію та
узагальнення, встановити можливі ризики ухилення від оподаткування в
середині країни. Кожна країна самостійно вибудовує систему оцінки ризиків
та шляхів здійснення відбору ризикових операцій суб'єктів господарювання.
Провідну роль у державному управлінні контролю за трансфертним
ціноутворенням відіграє своєчасне та повне отримання інформації від
учасників транснаціональних угод.*

*У статті проаналізовано сучасну специфіку законодавства щодо
розкриття інформації, яку може бути використано під час аналізу*

зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання. Окреслено трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення, що рекомендована ОЕСР у Дії 13 Плану BEPS та яка складається документація з трансфертного ціноутворення, глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) та звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній. Наголошено на національних правових основах звітності про контрольовані операції та участь у міжнародній групі компаній, а також визначено основні вимоги до їх заповнення. Виокремлено порядок самостійного розкриття економічної природи контрольованої операції шляхом подання документації з трансфертного ціноутворення.

Проаналізовано результати розкриття інформації та встановлено зв'язок між самостійним розкриттям інформації та своєчасним виявленням ризикових транскордонних операцій. Визначено динаміку звітування про контрольовані операції з часу запровадження правил контролю за трансфертним ціноутворенням зокрема в частині поданої звітності та суми контрольованих операцій, а також кількість резидентів України, які самостійно повідомили про належність до міжнародної групи компаній.

Описано структуру звітування в розрізі кожної форми самостійного розкриття інформації, наголошено на термінах її подання, особливостях інформації, яку вона містить.

Зроблено висновок про важливість своєчасного та повного отримання інформації державними органами, а також висвітлено організаційні заходи, які спонукають до самостійного надання інформації суб'єктами господарювання про здійснені зовнішньоекономічні операції.

Ключові слова: контрольовані операції, трансфертне ціноутворення, міжнародна група компаній, розкриття інформації, документація з трансфертного ціноутворення, глобальна документація з трансфертного ціноутворення.

I. Syvolap,

applicant of the third (educational and scientific) level of higher education of the Department of Public Finance,

State Tax University

e-mail: sivolapira@ukr.net

ORCID ID 0000-0002-7293-3462

PRACTICAL ASPECTS OF INDEPENDENT DISCLOSURE OF INFORMATION BY TAXPAYERS ON CROSS-BORDER TRANSACTIONS

Foreign economic operations of business entities require detailed analysis and control over compliance with transfer pricing rules. The article is devoted to the study of the obligation introduced by legislation to disclose information by business entities that carry out transactions subject to transfer pricing control.

Today, the issue of independent and full disclosure of information by business entities about the conducted controlled transactions is extremely relevant. Information received in a timely manner makes it possible to conduct an analysis of compliance with the rules of transfer pricing, to carry out its systematization and generalization, to establish possible risks of tax evasion in the middle of the country. Each country independently builds a system of risk assessment and ways of selecting risky operations of business entities, and the timely and complete receipt of information from participants in transnational agreements plays a leading role in the state management of control over transfer pricing.

The article analyzes the modern specifics of the legislation on information disclosure, which can be used during the analysis of the foreign economic activity of economic entities. The three-level transfer pricing reporting model recommended by the OECD in Action 13 of the BEPS Plan is outlined, and consists of transfer pricing documentation, global transfer pricing documentation (master file) and a report by country of an international group of companies.

The national legal basis for reporting on controlled transactions and participation in an international group of companies is emphasized, and the main

requirements for their completion are defined. The procedure for self-disclosure of the economic nature of the controlled transaction by submitting transfer pricing documentation has been singled out.

The results of information disclosure were analyzed and the connection between independent information disclosure and timely detection of risky cross-border transactions was established. The dynamics of reporting on controlled transactions since the introduction of transfer pricing control rules were analyzed, in particular in the part of the submitted reporting and the amount of controlled transactions, and the number of residents of Ukraine who independently reported belonging to an international group of companies was determined.

The structure of reporting is described in terms of each form of self-disclosure of information, the terms of its submission, the specifics of the information it contains are emphasized.

A conclusion was made about the importance of timely and complete information acquisition by state bodies, and organizational measures that encourage independent provision of information by economic entities about foreign economic transactions were highlighted.

***Keywords:** controlled operations, transfer pricing, an international group of companies, disclosure of information, transfer pricing documentation, global global transfer pricing documentation.*

Вступ. Світова практика свідчить про те, що зовнішньоекономічні операції все частіше стають об'єктом посиленого державного регулювання. Очевидним є те, що переміщення прибутків транснаціональними компаніями відбувається у зв'язку із наявними можливостями використання прогалін та невідповідностей податкових систем різних країн. Відповідно, на сьогодні постає питання можливості своєчасного отримання необхідної інформації компетентними органами щодо учасників транскордонних операцій.

Літературний огляд. Науковий розгляд наявних тенденцій трансфертного ціноутворення наразі перебуває в активному стані. Проблематика розкриття інформації знаходить своє відображення у наукових працях таких науковців і практиків, як: С. І. Брехов, В. В. Кругляк, В. І. Коротун, М. О. Кужелєв, Є. А. Курілов, М. Мішин та ін. Проте окремі аспекти реалізації можливості розкриття інформації потребують подальших наукових досліджень.

Методологія. У статті було використано сукупність методів наукового пізнання, що дозволило реалізувати концептуальну єдність наукового дослідження. Застосовано системний метод, метод узагальнення, методи аналізу та синтезу, наукової абстракції.

Основна частина. Кожна країна, і Україна зокрема, самостійно вибудовує систему оцінки ризиків та шляхів здійснення відбору ризикових операцій суб'єктів господарювання [1]. Провідну роль у державному управлінні контролю за трансфертним ціноутворенням відіграє своєчасне та повне отримання інформації від учасників транснаціональних угод. Із цією метою законодавцем забезпечено імплементацію міжнародних ініціатив, зокрема і в частині трирівневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення, що рекомендована ОЕСР у Дії 13 Плану BEPS.

На сьогодні вжито комплекс організаційних заходів, які спонукають до самостійного надання інформації платниками податків, що упереджує ризики трансфертного ціноутворення. Основними затвердженими формами звітності для самостійного розкриття інформації на сьогодні є: звіт про контрольовані операції, повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл), глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) та звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (рис. 1).

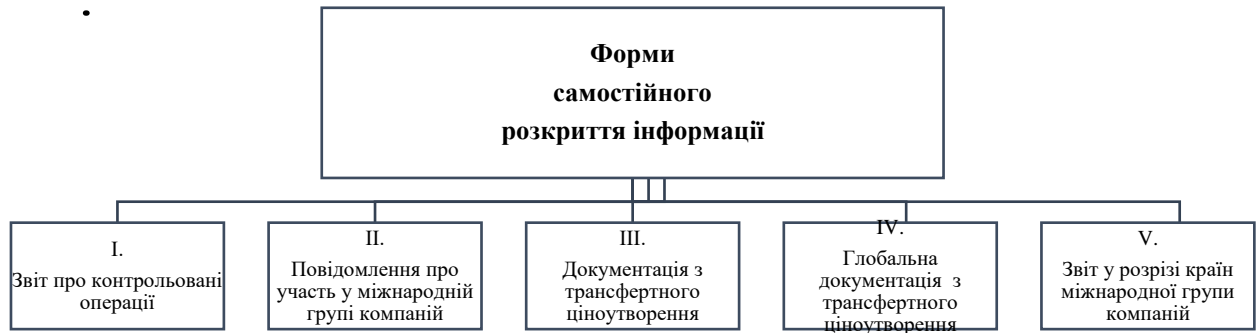


Рисунок 1 – Зведена інформація щодо форм самостійного розкриття інформації платниками податків з метою контролю за трансфертним ціноутворенням

Джерело: складено автором за даними [7–10].

Розглянемо законодавчі вимоги для розкриття інформації за кожним видом такої форми.

Насамперед розкриття інформації відбувається під час подання звітів про контрольовані операції. Вважаємо, що саме звіт про контрольовані операції є основою для проведення у подальшому будь-яких аналізів отриманої інформації, оскільки в ньому акумулюється зведена інформація про всі види господарських операцій, які набули статусу контрольованих, у розрізі всіх контрагентів суб'єкта господарювання. Фактично це самостійне визнання операцій як такими, що підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, що беззаперечно спричинить їх подальший деталізований аналіз.

Статистичні дані свідчать про активізацію зовнішньоекономічної діяльності національних корпорацій упродовж останніх років [5]. Так, у цілому по Україні щорічно кількість підприємств, які звітують про контрольовані операції протягом дев'ятирічного періоду, не перевищувала 3 тисяч осіб, проте суми, на які здійснюються відповідні контрольовані операції, щороку вимірюються трильйонами гривень. Їх розмір поступово зростає (табл. 1).

Таблиця 1– Зведені дані про контрольовані операції за 2013–2021 роки

Звітний рік	Кількість юридичних осіб, тис.	Сума контрольованих операцій, трлн грн
2013	2,5	1,1
2014	2,0	3,6
2015	2,9	1,5
2016	2,8	2,4
2017	2,1	1,5
2018	2,4	2,4
2019	2,4	2,6
2020	2,3	2,5
2021	2,3	3,6
РАЗОМ		21,2

Джерело: складено автором за даними [6].

Отже, з часу впровадження в Україні податкового контролю за трансфертним ціноутворенням платниками самостійно розкрито інформацію щодо операцій, які набули статусу контрольованих операцій та є об'єктом контролю за трансфертним ціноутворенням, на понад 21,2 трлн грн. Крім зазначеного, за результатами 2021 року, найбільшу питому вагу в загальному обсязі контрольованих операцій займають операції з товарами – 46 % (зокрема із сировинними – 19 %) та банківські послуги – 41 %. Інші категорії операцій мають значно меншу частку, зокрема послуги – 6 %, фінансові послуги – 4 %, операції з цінними паперами – 2 % тощо – 1 % [6].

У розрізі країн 2021 року контрольовані операції здійснювались переважно із резидентами, які зареєстровані в Швейцарській Конфедерації (21 %), Республіці Австрія (20 %), Французькій Республіці (15 %), Об'єднаних Арабських Еміратах та Сполучених Штатах Америки (по 4 %) [6].

Розглянемо особливості подання та заповнення звітів про контрольовані операції детальніше. Зазначимо, з часу запровадження

податкового контролю за трансфертним ціноутворення в Україні законодавство декілька разів змінювало граничні терміни для подання звітів про контрольовані операції за попередній звітний період та на сьогодні – це до 1 жовтня року, наступного за звітним. Уже сформовано практику, коли значна кількість платників не зволікають із поданням звітів до контролюючих органів. Податкове законодавство передбачає значні штрафні санкції як за неподання, так і за несвоєчасне подання звітів.

Особливістю подання звіту є те, що він подається засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Тобто не передбачено подання звіту на паперових носіях.

З метою забезпечення повноти відображення інформації у звіті про контрольовані операції зазначається інформація про всі контрольовані операції, здійснені платником податків у звітному періоді з можливістю їх ідентифікації. Форма звіту є уніфікованою, її та Порядок складання затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» із змінами. Звіт складається із заголовної, основної частин, додатка, що містить відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях, та самі контрольовані операції, інформації до додатка, що є невід'ємною частиною звіту, про пов'язаних осіб [7].

За загальним правилом, у разі якщо платником податку виявлено, що у раніше поданому звіті про контрольовані операції інформація надана не повним обсягом, містить помилки або недоліки, такий платник податків має право подати: новий звіт до закінчення граничного строку подання звіту про контрольовані операції за такий самий звітний період або уточнюючий звіт у разі його подання після закінчення граничного строку для відповідного звітного періоду. Новий та уточнюючий звіти повинні містити повну інформацію про контрольовані операції за звітний рік, як передбачено під час

складання основного звіту. Тобто за умови подання нового або уточнюючого звіту платник ще раз відображає повну інформацію щодо всіх контрольованих операцій, здійснених у відповідному звітному періоді: і ті, що потребують уточнення, і ті, які його не потребують.

Заповнення заголовної частини звіту про контрольовані операції передбачає своєрідну уніфікацію звітного періоду, тому допущення помилки є неприпустимим. У заголовній частині наводяться дані про платника податків, який подає звіт, що включає такі показники: повне найменування, код ЄДРПОУ, вид економічної діяльності, податкову адресу, найменування контролюючого органу, де платник перебуває на обліку.

В основній частині звіту наводяться загальні відомості про контрольовані операції з різними контрагентами, здійснені протягом звітного року. При цьому контрагенти ідентифікуються відповідно до коду таких осіб, так і цифрового коду країни. Так, графа 1 загальних відомостей про контрольовані операції передбачає заповнення наростаючим порядковим номером рядка при їх додаванні у таблицю залежно від кількості контрагентів – сторін контрольованих операцій. У графі 2 зазначається повне найменування особи – сторони контрольованої операції, що зазначено у контракті / договорі. У разі наявності у платника податків протягом звітного періоду більше одного контрагента, які є сторонами контрольованих операцій, вони зазначаються в таких рядках таблиці у довільному порядку.

Обов'язково конкретизується кількість додатків до звіту, що повинно відповідати кількості осіб – сторін контрольованих операцій.

У разі здійснення господарських операцій із придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) з пов'язаними особами – нерезидентами із залученням непов'язаних осіб зазначається повне найменування нерезидента – пов'язаної особи. У спеціально відведених графах зазначається код нерезидента – сторони контрольованої операції, встановлений у країні його реєстрації, та вартісний показник загальної суми контрольованих операцій платника податків з кожним контрагентом протягом звітного періоду згідно з даними бухгалтерського обліку платника.

Отже, в основній частині звіту платником самостійно наглядно відображається, з якими контрагентами – нерезидентами він здійснив транскордонні операції та на яку загальну суму. Порядок заповнення загальних відомостей звіту не передбачає особливостей щодо сортування контрагентів, наприклад за зростанням чи спаданням суми контрольованих операцій, або за алфавітом. Головне – ні про кого не забути та відобразити повну загальну суму контрольованих операцій з відповідним контрагентом. Водночас детальну інформацію про сутність, характеристики таких контрольованих операцій у розрізі кожної особи, що бере участь у контрольованих операціях, платник зазначає вже у додатках до звіту. Зазначимо, що у Порядку наводиться достатньо інформації щодо вимог до заповнення додатка до звіту. Так, вкотре наголошується, що додаток заповнюється окремо щодо кожної особи, яка бере участь у контрольованій операції.

Водночас є вимога, що порядковий номер Додатка має збігатися з порядковим номером, зазначеним у графі 1 Загальних відомостей про контрольовані операції основної частини звіту щодо відповідної особи – сторони контрольованої операції. Кількість додатків має дорівнювати останньому порядковому номеру особи – сторони контрольованої операції, зазначеної у цій графі. У службовому полі «номер порції» зазначається номер порції Додатка від 01 до 99. Кількість записів у порції становить не більше ніж 20 тисяч записів. Хочемо наголосити, що додаток є одним цілим, у якому наводяться дані за такими двома напрямками: відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях, та відомості про контрольовані операції. Під час заповнення даних у додатку до звіту щодо відомостей про контрольовані операції допускається сумарне наведення даних.

Окремі вимоги щодо розкриття інформації про пов'язаність осіб також передбачені у Порядку та виокремлюються для юридичних, фізичних осіб та для утворень без статусу юридичної особи.

Зазначимо, що під час проведення форумів та семінарів з трансфертного ціноутворення платникам податків завжди надаються рекомендації щодо самоконтролю, однією із яких є те, що після відображення всіх показників необхідно ще раз перевірити та співставити: загальний вартісний показник усіх контрольованих операцій, зазначених у Додатку, який має збігатися з вартісним показником основної частини звіту. Зауважу, що і на сьогодні ще залишаються поодинокі запитання щодо складання звітів про контрольовані операції, а саме в частині правильності повноти відображення контрольованих операцій, її ідентифікації, підстав віднесення господарських операцій до контрольованих тощо.

Отже, самостійне розкриття інформації щодо здійснених контрольованих операцій, що зазначається підприємствами у звітах про контрольовані операції, дає змогу ідентифікувати такі операції та здійснити узагальнення статичної інформації для подальшого визначення найбільших напрямів зовнішньоекономічних потоків, які беззаперечно можуть впливати на формування бази оподаткування в середині країни.

Другим, відносно новим способом розкриття інформації є подання платником суттєво важливих даних щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить такий платник – резидент України. Розкриття інформації щодо належності до певної міжнародної групи компаній є вкрай важливою інформацією, оскільки дозволяє не лише ідентифікувати таку належність, але і співставляти динаміку розвитку прибутковості підприємства порівняно із загальним показником прибутковості міжнародної групи компаній. Беззаперечним є те, що збитковість асоційованого підприємства на фоні зростання прибутковості транснаціональної компанії є серйозним приводом для трансфертного контролю. Форму повідомлення про участь у міжнародній групі компаній та порядок його подання затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 839, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 4 березня 2021 року за № 278/35900 [8].

Повідомлення повинно містити таку інформацію:

а) дані щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків, зокрема, назву, державу (територію) резидентства, адресу реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні материнській компанії в державі (на території) її реєстрації, код (коди) материнської компанії як платника податків у державі (на території) її реєстрації;

б) дані щодо юридичної особи, яка є уповноваженим учасником міжнародної групи компаній на подання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків (у разі наявності такої юридичної особи), зокрема її назву, державу (територію) податкового резидентства, адресу реєстрації, реєстраційний номер (номери), присвоєні уповноваженій особі в державі (на території) її реєстрації, код (коди) як платника податків у державі (на території) її реєстрації, або інформацію про те, що група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідно до законодавства інших країн;

в) дату, яка є останнім днем фінансового року, за який готується консолідована фінансова звітність міжнародної групи компаній, а у разі, якщо така звітність не готується, – дату закінчення фінансового року відповідно до внутрішніх положень материнської компанії міжнародної групи компаній;

г) інформацію щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи за фінансовий рік, що передує звітному, розрахованого згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія групи.

Зазначимо, що основним критерієм для подання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній є здійснення контрольованих операцій. Тобто, якщо платник здійснив 2021 року контрольовані операції, такий платник одночасно із розкриттям інформації про зміст контрольованих

операцій повинен розкрити дані щодо материнської компанії та сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному. Як і звіт про контрольовані операції, повідомлення подається до 1 жовтня року, що настає за звітним.

Варто звернути увагу, що Повідомлення формується із застосуванням схеми даних за правилами eXtensibleMarkupLanguage (XML) та складається із таких невід'ємних частин та розділів:

а) заголовна частина («Загальні відомості») – містить загальні відомості про Повідомлення, платника податків, який подає звіт, найменування МГК, обраний материнською компанією такої групи звітний період (фінансовий рік) для цілей бухгалтерського обліку, суму сукупного консолідованого доходу МГК за такий період;

б) основна частина, яка складається із таких розділів:

розділ I «Відомості щодо материнської компанії міжнародної групи компаній, до якої входить платник податків», в якому зазначається інформація щодо материнської компанії МГК, до якої входить платник податків;

розділ II «Відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, уповноваженого материнською компанією на подання звіту в розрізі країн», в якому зазначаються відомості щодо учасника МГК, якого материнська компанія уповноважила на підготовку та подання звіту у розрізі країн (у разі делегування таких повноважень материнською компанією);

розділ III «Інформація щодо країн, відповідно до законодавства яких міжнародна група компаній не подає звіт у розрізі країн», в якому зазначається перелік держав (територій), в яких група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн відповідно до чинного законодавства таких держав (територій).

Повідомлення містить графи (елементи), які є обов'язковими, необов'язковими, або заповнення яких може бути обов'язковим за певних умов. Кожна графа форми Повідомлення визначає відповідний елемент

Повідомлення, створеного у форматі XML на основі XML – схеми Повідомлення. Обов'язкові графи підлягають автоматичній перевірці контролюючим органом на предмет їх наявності та повноти заповнення під час прийняття Повідомлення з метою інформування платника податків про виявлені помилки та невідповідності XML – схеми Повідомлення.

Аналогічно звіту про контрольовані операції, у разі якщо платник виявив помилки чи недоліки, він має право подати нове або уточнююче повідомлення про участь у міжнародній групі компаній та виправити помилки.

Варто також наголосити, що для цілей контролю за трансфертним ціноутворенням міжнародна група компаній – це дві або більше юридичні особи, або утворення без статусу юридичної особи, які є податковими резидентами різних країн та пов'язані між собою за критеріями володіння або контролю так, що, згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або іншими міжнародно визнаними стандартами фінансової звітності, обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або підготовка консолідованої фінансової звітності була б обов'язковою у разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі.

Зазначимо, що вперше повідомлення про участь у міжнародній групі компаній платники подавали за 2020 рік 2021 року, тому звітування повинне поступово набувати звичного характеру.

Водночас, за інформацією Державної податкової служби України, розміщеною за посиланням: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/623242.html>, за результатами звітування за 2021 рік необхідні повідомлення подали не всі платники. Так, повідомлення про участь у міжнародній групі компаній подали 2,2 тисячі платників податків (що становить 94 % від загальної кількості звітів про КО за 2021 звітний рік), з яких 61 % проінформували про належність до міжнародної групи компаній. Основними державами (територіями) податкового резиденства материнських компаній міжнародної

групи компаній є Республіка Кіпр – 22 %, Федеративна Республіка Німеччина – 10 %, Сполучені Штати Америки – 9 %, Французька Республіка – 5 %, Швейцарська Конфедерація, Нідерланди та Україна – по 4 %, Республіка Австрія та Велика Британія – по 3 % та інші країни світу – 36 %.

Отже, за 2021 рік близько 1,3 тисяч компаній, які здійснювали операції, що підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, належать до міжнародних груп компаній, що беззаперечно повинно враховуватися під час дослідження здійснених операцій. Також потребує встановлення причинно-наслідкового зв'язку неподання окремими платниками повідомлень про участь у міжнародній групі компаній.

Водночас хочемо закцентувати увагу на те, що, оскільки законодавець обмежив пороги для визначення операцій контрольованими залежно від загальної суми операцій та отриманого доходу платником податку, платники з незначними обсягами доходів уникають контролю за трансфертним ціноутворенням та, відповідно, є ризик неотримання державними органами інформації про участь у міжнародних групах компаній від значної кількості підприємств, що належать до таких міжнародних груп компаній.

Третім та четвертим способами розкриття інформації з трансфертного ціноутворення є документація з трансфертного ціноутворення та глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл). Зауважимо, така документація складається, зберігається за кожний звітний період, проте повинна надаватися у разі надходження запиту контролюючого органу [9].

Зазначимо, що форма документації не встановлена, передбачається лише, що це документ або сукупність документів у довільній формі. Документація з трансфертного ціноутворення повинна містити:

а) дані про особу (осіб), яка є стороною контрольованої операції, та про пов'язаних осіб платника податків. Водночас дані повинні бути такими, що дають змогу ідентифікувати таких пов'язаних осіб (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі

особи, код особи, встановлений у державі (країні) їх реєстрації), та розкривати інформацію щодо критеріїв визнання таких осіб пов'язаними;

б) загальний опис діяльності групи компаній, включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства, зокрема організаційну структуру такої групи, опис господарської діяльності цієї групи, політику трансфертного ціноутворення, інформацію про осіб, яким платник податків надає місцеві управлінські звіти (назва держави, на території якої такі особи утримують свої головні офіси);

в) опис структури управління платника податків, схема його організаційної структури із зазначенням загальної кількості працюючих осіб та в розрізі окремих підрозділів платника податків станом на дату операції або на кінець звітного періоду;

г) опис діяльності та стратегії ділової активності, що провадиться платником податків, зокрема, економічні умови діяльності, аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), на яких проводить свою діяльність платник податків, основні конкуренти;

д) відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році з поясненням аспектів цих операцій, що вплинули або впливають на діяльність платника податків;

е) опис контрольованої операції із зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції. Опис операцій має містити обґрунтування економічної доцільності і наявності ділової мети;

ж) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками;

и) відомості про фактично проведені розрахунки у контрольованій операції (сума та валюта платежів, дата, платіжні документи);

к) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, зокрема бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

л) функціональний аналіз контрольованої операції: відомості про функції осіб, що є сторонами (беруть участь) у контрольованій операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції;

м) економічний та порівняльний аналіз: суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», фінансового показника, обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції (зіставних осіб) і джерела інформації, які використовувалися для аналізу; обґрунтування визначення діапазону рентабельності; опис та розрахунок проведених коригувань;

н) відомості про проведене платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку (у разі його проведення);

п) якщо платник входить до міжнародної групи компаній: копії істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованій операції; копії договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), що застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній щодо контрольованої операції і в підготовці яких не брав участі центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;

р) копія аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за які

подається документація з трансфертного ціноутворення (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків);

с) копії договорів (контрактів) та будь-які доповнення до них, за якими здійснювалася контрольована операція.

При цьому запит про надання документації може бути надісланий не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, в якому таку операцію було здійснено. Зауважимо, що у разі подання платником податків документації з трансфертного ціноутворення, яка не містить інформацію повним обсягом або містить неналежне обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», контролюючий орган надсилає такому платнику податків запит з вимогою додатково подати необхідну інформацію.

Щодо глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) зазначимо.

Особливістю є те, що не всі суб'єкти господарювання, які перебувають під контролем за трансфертним ціноутворенням, отримують запити про отримання такої документації. Запит про надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення може направлятися виключно платнику податків, що входить до складу міжнародної групи компаній, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передуює звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро.

Проте цей запит може бути направлений не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців з дати закінчення фінансового року, встановленого міжнародною групою компаній, до якої належить такий платник податків. А у разі відсутності відомостей про встановлений міжнародною групою компаній фінансовий рік – не раніше дванадцяти місяців і не пізніше тридцяти шести місяців після закінчення звітного року.

При цьому вона має бути надана платником податків протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту.

Законодавчо встановлено, що якщо в Україні зареєстровані два та більше платників податків, що входять до складу однієї і тієї ж міжнародної групи компаній, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, направляє запит про надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) лише одному з таких платників податків за своїм вибором. У разі порушення таким платником податків терміну надання документації контролюючий орган має право направити запит про надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) за той самий період іншому платнику податків, що входить до складу тієї самої міжнародної групи компаній. При цьому перший платник податків не звільняється від виконання обов'язку з надання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу).

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) – сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі, що має містити інформацію про:

а) організаційну структуру міжнародної групи компаній (у вигляді графічної схеми) із зазначенням осіб, які є учасниками міжнародної групи компаній, їх організаційно-правових форм, структуру власності (із зазначенням часток володіння) та держави і території, у яких зазначені особи здійснюють свою діяльність;

б) загальний опис діяльності міжнародної групи компаній, що включає в себе: опис ключових факторів, що впливають на фінансовий результат міжнародної групи компаній; 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 відсотків виручки міжнародної групи компаній за фінансовий рік, і основних географічних ринків, на яких реалізуються (виконуються, надаються) зазначені товари (роботи, послуги); 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), зокрема 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; стислий функціональний аналіз діяльності учасників міжнародної групи компаній, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат цієї групи, зокрема опис основних функцій, що виконуються, активів, які використовуються, економічних (комерційних) ризиків, що приймаються; інформацію про основні угоди щодо реструктуризації бізнесу, придбання та відчуження активів, що відбувалися протягом фінансового року;

в) нематеріальні активи, які використовуються міжнародною групою компаній у своїй діяльності: опис стратегії розвитку міжнародної групи компаній щодо розробки, володіння і використання нематеріальних активів, зокрема, розміщення основних науково-дослідних центрів і органів управління ними; 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); перелік суттєвих договорів, пов'язаних з нематеріальними активами, укладених між учасниками міжнародної групи компаній, а саме: ліцензійних угод, домовленостей щодо покриття витрат, основних угод щодо надання науково-дослідних послуг; опис політики трансфертного ціноутворення міжнародної

групи компаній щодо проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і нематеріальних активів; 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;

г) фінансову діяльність міжнародної групи компаній, зокрема: загальний опис, яким чином фінансується така група, включаючи інформацію про фінансування, залучене від осіб, які не є учасниками міжнародної групи компаній; зазначення усіх учасників міжнародної групи компаній, що 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; загальний опис політики трансфертного ціноутворення щодо фінансування учасників міжнародної групи компаній;

д) 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;

е) 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).

Як документація з трансфертного ціноутворення, так і глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл), повинні подаватися державною мовою в паперовому вигляді або в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» і «Про електронні довірчі послуги». У разі

подання разом із документацією документів, викладених іноземною мовою, платник податків одночасно подає переклад таких документів державною мовою. Проте законодавчо не вимагається засвідчення автентичності перекладу документації з трансфертного ціноутворення та глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) державною мовою.

Значення вартісних показників глобальної документації можуть зазначатися у валюті, в якій материнська компанія міжнародної групи компаній становить консолідовану фінансову звітність.

У разі отримання неповної інформації платник може отримати додатковий запит, відповідь на який з повним пакетом інформації направляється протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту.

П'ята форма розкриття інформації поширюватиметься на досить обмежену кількість підприємств, оскільки вона стосуватиметься резидентів України, які належать до міжнародної групи компаній із значним розміром сукупного консолідованого доходу. У випадку відповідності встановленим ознакам платник зобов'язаний буде подати звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній. Форма звіту затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 грудня 2020 року № 764, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 4 лютого 2021 року за № 155/35777. Звіт подається виключно в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги» [10].

Акцентуємо на критеріях – звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подаватиметься у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї із таких обставин: платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній; материнська компанія міжнародної групи компаній уповноважує платника податків – резидента України на

подання звіту у розрізі країн до контролюючого органу; відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії міжнародної групи компаній подання звіту від такої міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання; між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії міжнародної групи компаній або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту у розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку.

Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію в розрізі кожної юрисдикції, у якій зареєстрований учасник міжнародної групи компаній або в якій міжнародна група компаній здійснює свою діяльність, зокрема, але не виключно: а) назву держави (території), відповідно до законодавства якої учасник міжнародної групи компаній заснований, та держави (території), резидентом якої він є; б) загальну суму доходів (виручки) за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн, зокрема з розбивкою на суму доходів (виручки) відповідно до угод, укладених учасниками цієї міжнародної групи компаній і пов'язаними особами, та суму доходів (виручки) за угодами з непов'язаними особами; в) суму прибутку (збитку) до оподаткування за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн; г) суму сплаченого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога у фінансовому році, за який складається звіт у розрізі країн; д) суму нарахованого податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) або його аналога за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн; е) розмір статутного капіталу

(зареєстрованого статутного капіталу) на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн; ж) суму нерозподіленого (накопиченого) прибутку на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн; и) чисельність працівників за фінансовий рік, за який складається звіт у розрізі країн; к) балансову вартість матеріальних активів на дату закінчення фінансового року, за який складається звіт у розрізі країн; л) основні види діяльності, що здійснюються учасниками міжнародної групи компаній [11].

Наголошуємо, що звіт, поданий платником податків, є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією. Він формується із застосуванням схеми даних за правилами eXtensibleMarkupLanguage (XML). XML-схема Звіту ґрунтується на вимогах Country-by-Country Return XML Schema (v2.0), яка затверджена Організацією економічного співробітництва та розвитку.

Поряд із цим зауважимо, що за повідомленням ДПС, розміщеним на офіційному вебпорталі 30.03.2023 за посиланням: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/665595.html>, на сьогодні підстав подавати Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній у платників податків ще не виникло, оскільки для цілей пункту 53 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України Багатостороння угода МСАА СвС ще не вважається укладеною. Крім того, наголошено, що Верховною Радою України 27.03.2023 на підпис Президенту України направлено Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки», яким передбачені зміни до вказаного пункту щодо першого звітного періоду для подання зазначеного звіту. Зокрема, передбачається, що лише платникам податків, які є материнськими компаніями міжнародної групи компаній в Україні, вперше необхідно буде подати цю звітність за фінансовий рік, який закінчується у періоді з 1 січня до 31 грудня 2022 року.

Для інших випадків законопроект передбачає подання Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній за фінансовий рік, який розпочинається у періоді з 1 січня до 31 грудня року, в якому Багатостороння угода щодо СвС набрала чинності щонайменше з однією іноземною юрисдикцією – стороною Багатосторонньої угоди щодо СвС, яка є партнером України щодо автоматичного обміну інформацією [11; 12].

Висновки. Отже, проведеним аналізом встановлено, що для платників податків, які підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням, законодавчо встановлено обов'язок для самостійного розкриття інформації не лише про всі здійснені зовнішньоекономічні операції, але і про належність такого платника до міжнародної групи компаній, що призводить до більш прозорості діяльності транснаціональних компаній. Така отримана інформація дозволить державним органам своєчасно оцінювати проведені транскордонні операції та виявляти можливі ризики відсутності ділової мети і виведення прибутків з-під оподаткування з нашої країни. Водночас формування практики із самостійного розкриття платниками податків інформації у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній ще попереду.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кужелєв М. О., Сиволап І. М. Моніторинг контрольованих операцій як елемент контролю за трансфертним ціноутворенням. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=9425>
2. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири : монографія / за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. Київ : Новий друк, 2015. 570 с.
3. Kuzheliev M., Nechyporenko A. Financial resources of public sector of economy in ensuring realization of financial policy of the country. Association agreement: driving integrational changes : collective monograph / edited by R. Iserman, M. Dei, O. Rudenko, Y. Tsekhmister, V. Lunov. Accent Graphics Communications Chicago, Illinois, USA, 2019. P. 374–385.

4. Плахотнюк В. В. Роль податків у розвитку регіонів. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації* : збірник матеріалів V науково-практичного інтернет-семінару, м. Ірпінь, 24 лютого – 6 березня 2020 р. Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. С. 44–47.

5. Кужелєв М. О., Сиволап І. М. Методи встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». *Економічний вісник університету*. 2022. № 54. С. 144–149. URL : <https://doi.org/10.31470/2306-546X-2022-54-144-149>

6. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL : <https://tax.gov.ua/>

7. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>

8. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 № 839. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text>

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card2#Card>

10. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2020 № 764. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text>

11. Кругляк В., Курілов Є. Звіт у розрізі країн. *Офіційно про податки* : вісник. 2021. URL : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100023248-zvit-u-rozrizi-krayin-khto-koli-i-dlya-chogo-nadaye-tyu-informatsiyu>

12. Мішин М. Трансфертне ціноутворення за правилами 2020 року. 2020. URL : <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2020/06/transfertne-tsinoutvorennya.html>

REFERENCES

1. Kuzheliev, M. & Syvolap, I. (2021). Monitoring of controlled operations as an element of control for transfer pricing. *Efektivna ekonomika*. Vol. 10. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9425>
2. Reformuvannia podatkovoi systemy Ukrainy: suchasni vyklyky ta oriientyry [Reforming the Ukrainian Tax System: Current Challenges and Benchmarks]. Kyiv : TOV «Novyi druk», 2015. 570 s.
3. Kuzheliev, M., & Nechyporenko, A. (2019). Financial resources of public sector of economy in ensuring realization of financial policy of the country. Association agreement: driving integrational changes. Accent Graphics Communications Chicago, Illinois, USA, pp. 374–385.
4. Plahotnyuk, V. V. (2020). The role of taxes in the development of regions. *Fiscal policy in conditions of macroeconomic stabilization* : a collection of materials of the 5th Scientific and Practical Internet Seminar, Irpin, February 24 – March 6, 2020. Irpin : NDI fiskal'noyi polityky. P. 44–47.
5. Kuzheliev, M. & Syvolap, I. (2022). Methods of determining compliance with the conditions of controlled operations of the "handout" principle. *University Economic Bulletin*, № 54, pp. 144–149.
6. Official website of the State Tax Service of Ukraine. URL : <https://tax.gov.ua/>
7. About claim of form and Order of stowage of Report on the controlled operations : order of Ministry of Finance of Ukraine from 18.01.2016 № 8. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Tet>
8. About claim of form and Order of stowage of Report about participating in the international group of companies : order of Ministry of Finance of Ukraine from 31.12.2020 № 839. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text>
9. Internal Revenue Code of Ukraine from 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card2#Card>

10. About claim of form and Order of filling of Report in the cut of countries of international group of companies : order of Ministry of Finance of Ukraine from 14.12.2020 № 764. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text>

11. Krugliak V., Kurilov E. (2021). Report by country. Herald. *Officially about taxes*. URL : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100023248-zvit-u-rozrizi-krayin-khto-koli-i-dlya-chogo-nadaye-tsyu-informatsiyu>

12. Mishyn M. Transfer pricing according to the rules of 2020. (2020). URL : <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2020/06/transfertne-tsinoutvorennya.html>