

М. Б. Свириденко

головний спеціаліст Секретаріату Кабінету Міністрів України, Київ, Україна

М. В. Кучерява

кандидат економічних наук, завідувач Центру впровадження результатів фінансово-економічних досліджень ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, piven_maria@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

**ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ ДОКУМЕНТАЦІЇ
З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ:
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ
В УКРАЇНІ**

Анотація. Зловживання трансфертним ціноутворенням призводять до розмивання податкової бази та переміщення прибутку з країн із високими податковими ставками до країн із нижчими ставками, що дає змогу ухилятися від сплати податків. Водночас трансфертне ціноутворення для підприємств є інструментом мінімізації ризиків і відповідні стратегії міжнародних груп компаній (МГК) стають дедалі більш стандартизованими й послідовними. Підвищення ефективності податкового регулювання та сприяння просуванню транспарентності ведення бізнесу в Україні через запровадження трирівневої структури документації з трансфертного ціноутворення зумовляють необхідність розроблення нових та удосконалення наявних організаційно-методичних підходів до її складання, при формуванні яких вирішальними є особливості національного законодавства у сфері оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності. Удосконалення інституційного забезпечення складання національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення через розроблення окремого документа з керівними настановами створить передумови для посилення порівнянності даних зазначених форм звітування МГК. У статті узагальнено ключові міжнародні рекомендації у сфері складання національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення та науково обґрунтовано структуру проекту Практичного коментаря щодо складання такої документації. Доведено необхідність розроблення та поширення серед платників податків вказаного проекту, що сприятиме підвищенню рівня розкриття якісної, актуальної, корисної, транспарентної інформації.

Ключові слова: міжнародні ініціативи з питань трансфертного ціноутворення, План дій BEPS, трансфертне ціноутворення, документація з трансфертного ціноутворення, міжнародна група компаній, міжнародне оподаткування, розмивання бази оподаткування, інституціональний підхід.

Рис. 3. Табл. 1. Літ. 21.

Maryna Svyrydenko

chief specialist, the Secretariat of the Cabinet of Ministers of Ukraine

Maria Kucheriava

PhD (Economics), SESE the "Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, piven_maria@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2948-1234>

**INSTITUTIONAL PROVISION OF PREPARATION
OF TRANSFER PRICING DOCUMENTATION: INTERNATIONAL
EXPERIENCE AND DIRECTIONS FOR DEVELOPMENT
IN UKRAINE**

Abstract. The misuse of transfer pricing erodes the tax base and displaces profits from countries with high tax rates to countries with lower tax rates, thereby allowing tax evasion. At the same time, transfer pricing for enterprises serves as a tool to minimize risks. Transfer pricing strategies at multinational entities (MNE) are becoming more standardized and consistent. Improving the efficiency of tax regulation and promoting the transparency of doing business in Ukraine through the introduction of a three-tier structure of transfer pricing documentation necessitates the development of new and improvement of existing organizational and methodological approaches to the preparation of transfer pricing documentation, in the formation of which the features of national accounting and reporting legislation are decisive. Objective – to scientifically substantiate the directions for improving the existing organizational and methodological approaches to the preparation of transfer pricing documentation. The study uses the following scientific methods: bibliographic analysis; analysis; synthesis; generalization; formalization; systemic method. Hypothesis: improving the institutional support for the preparation of transfer pricing documentation and global transfer pricing documentation through the development of a separate document with guidelines will create the prerequisites for enhancing the comparability of these forms of the MNE report. The key international recommendations in the field of drawing up transfer pricing documentation and global transfer pricing documentation have been generalized and the structure of the draft Practical Commentary on the preparation of transfer pricing documentation has been scientifically substantiated. In the process of proving the research hypothesis, the need to develop and disseminate among taxpayers a draft Practical Commentary on the preparation of transfer pricing documentation was scientifically substantiated. This will contribute to an increase in the level of disclosure of high-quality, relevant, useful, transparent information.

Keywords: international initiatives in the area of transfer pricing, BEPS Action Plan, transfer pricing, transfer pricing documentation, multinational entities (MNE), international taxation, erosion of tax base, institutional approach.

JEL classification: H29.

М. Б. Свириденко

главный специалист Секретариата Кабинета Министров Украины, Киев, Украина

М. В. Кучерявая

кандидат экономических наук, заведующая Центром внедрения результатов финансово-экономических исследований ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

**ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СОСТАВЛЕНИЯ
ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И НАПРАВЛЕНИЯ
УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В УКРАИНЕ**

Аннотация. Злоупотребления трансфертным ценообразованием приводят к размыванию налоговой базы и перемещению прибыли из стран с высокими налоговыми ставками в страны с более низкими ставками, что позволяет уклоняться от уплаты налогов. В то же время трансфертное ценообразование для предприятий является инструментом минимизации рисков и соответствующим

щие стратегии международных групп компаний (МГК) становятся все более стандартизированными и последовательными. Повышение эффективности налогового регулирования и содействие продвижению транспарентности ведения бизнеса в Украине посредством внедрения трехуровневой структуры документации по трансфертному ценообразованию обуславливают необходимость разработки новых и усовершенствования существующих организационно-методических подходов к ее составлению, при формировании которых решающими являются особенности национального законодательства в сфере налогообложения, бухгалтерского учета и отчетности. Усовершенствование институционального обеспечения составления национальной и глобальной документации по трансфертному ценообразованию путем разработки отдельного документа с руководящими установками создаст предпосылки для усиления сопоставимости данных указанных форм отчетности МГК. В статье обобщены ключевые международные рекомендации в сфере составления национальной и глобальной документации по трансфертному ценообразованию и научно обоснована структура проекта Практического комментария по составлению данной документации. Доказана необходимость разработки и распространения среди налогоплательщиков указанного проекта, что будет способствовать повышению уровня раскрытия качественной, актуальной, полезной, транспарентной информации.

Ключевые слова: международные инициативы по вопросам трансфертного ценообразования, План действий BEPS, трансфертное ценообразование, документация по трансфертному ценообразованию, международная группа компаний, международное налогообложение, размывание базы налогообложения, институциональный подход.

Зловживання трансфертним ціноутворенням міжнародними групами компаній (далі – МГК) є актуальною проблемою для багатьох податкових юрисдикцій світу, наслідками якої є розмивання податкової бази та переміщення прибутку з країн із високими податковими ставками до країн із нижчими податковими ставками, що дає змогу ухилятися від сплати податків. Водночас подібна діяльність для підприємств виступає інструментом мінімізації ризиків. Стратегії трансфертного ціноутворення МГК стають дедалі більш стандартизованими й послідовними, що передбачає переосмислення основних процесів, вибору технологій та філософії управління трансфертними цінами, аби краще відповідати сучасним податковим реаліям. Зазначене зумовлює необхідність синергетичної кооперації між податковими юрисдикціями та МГК у сфері стандартизації підходів до звітування з питань трансфертного ціноутворення, що забезпечить підвищення прозорості оподаткування.

Дослідженню проблематики трансфертного ціноутворення та звітування МГК щодо його особливостей присвячено роботи багатьох науковців, котрі вивчають різні його аспекти й вплив як на діяльність компаній, так і на процес адміністрування зазначеної звітності. Зокрема, Д. К. Сарі аналізує взаємозв'язок між агресивністю трансфертного ціноутворення і корпоративним управлінням МГК на прикладі підприємств Індонезії та пропонує кілька підходів до оцінки [1].

Поза увагою науковців не залишились питання розкриття інформації компаніями щодо особливостей трансфертного ціноутворення. Зокрема, Ф. Себеле-Мпофу, Е. Машірі, С. Шварц розглянули їх реалізацію в умовах ухилення від сплати податків. Особливістю цієї публікації є її спрямованість на країни з економікою, що розвивається [2].

Зауважимо, що доволі істотна кількість специфічних питань у досліджуваній сфері розглядається представниками наукової спільноти різних країн світу, зокрема:

- вплив стратегії трансфертного ціноутворення на управління прибутковістю діяльності та корпоративне управління МГК в умовах ухилення від сплати податків [3; 4];
- оцінка впливу заходів щодо протидії пандемії COVID-19 на трансфертне ціноутворення МГК [5; 6];
- аналіз взаємозв'язку та впливу рівня агресивності політики оподаткування, застосовуваної МГК, на інституційне забезпечення податкової політики країни [7];
- удосконалення механізмів реалізації трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення [8–11] та ін.

Удосконалення застосування інструментарію трансфертного ціноутворення та звітування щодо нього МГК також належить до ключових напрямів діяльності багатьох міжнародних організацій. Найбільш значимими документами в цій сфері є: Крок 13 Плану дій BEPS ОЕСР “Документація щодо трансфертного ціноутворення та звітність у розрізі країн” [12]; Платформа співпраці з питань оподаткування (*The Platform for Collaboration on Tax*) – спільна ініціатива Міжнародного валютного фонду (МВФ), Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Організації Об'єднаних Націй (ООН) та Групи Світового банку [13]; Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються [14; 15] тощо.

Відзначаючи суттєві наукові й практичні здобутки у сфері трансфертного ціноутворення та звітування МГК щодо нього, спрямуємо дослідження на аналіз найкращих практик у цій сфері, чия імплементація створить передумови для посилення прозорості оподаткування МГК.

Викладене обумовлює актуальність мети дослідження – наукове обґрунтування напрямів удосконалення наявного організаційно-методичного забезпечення складання документації з трансфертного ціноутворення.

Нами застосовано такі методи наукового пізнання:

- бібліографічний аналіз (для вивчення найкращих практик і наукових підходів до підвищення порівнянності даних національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення);
- аналіз;
- синтез;
- узагальнення;

– формалізація (для формування та обґрунтування удосконалення інституційного забезпечення складання національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення);

– системний метод (для визначення архітекtonіки проекту Практичного коментаря щодо складання документації з трансфертного ціноутворення).

Ключова гіпотеза дослідження: удосконалення інституційного забезпечення складання національної документації та глобальної документації з трансфертного ціноутворення через розроблення окремого документа з керівними настановами створить передумови для посилення порівнянності даних зазначених форм звітування МГК.

Мета дослідження та необхідність доведення сформульованої гіпотези зумовляють розв'язання таких завдань:

- аналіз міжнародних документів та зарубіжної національної практики у сфері складання документації з трансфертного ціноутворення;

- обґрунтування архітекtonіки документа з керівними настановами щодо складання національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення.

У 2019 р. ОЕСР презентувала Програму роботи з проблемними питаннями оподаткування, пов'язаними з диджиталізацією глобальної економіки. Мета програми полягає в розробленні нових принципів оподаткування цифрового світу, і за нею вже закріпилася назва “План дій BEPS 2.0” [16]. Основні принципи, на яких ґрунтується програма та, зокрема, її методологічна частина – уникнення подвійного оподаткування й оподаткування прибутку там, де створюється вартість. У документі запропоновано три різних методи розподілу прибутку від цифрового продажу з метою його оподаткування в юрисдикціях, без фізичної присутності продавця. Нові правила розподілу прибутку передбачають виокремлення й перерозподіл частки прибутку і, відповідно, податків продавця на так звані ринкові юрисдикції або юрисдикції, де перебувають клієнти, але в яких не розміщується прибуток у зв'язку з відсутністю фізичної присутності продавця.

Стандартизація підходів до складання національної та глобальної документації з трансфертного ціноутворення (*далі* – документація з ТЦ) сприяє нівелюванню багатьох ризиків діяльності підприємств (рис. 1).

У дослідженні Deloitte “Тренди у трансфертному ціноутворенні” (*Trends in Transfer Pricing. Global Research Bulletin*) визначено ключові виклики, що постають перед компаніями:

- темпи змін у світі трансфертного ціноутворення пришвидшуються в результаті комерційної глобалізації й ініціативи ОЕСР щодо ерозії та розподілу прибутку (BEPS);

- проблеми ризику зумовляють нові норми та обтяження, пов'язані з непослідовністю застосування чинного законодавства;

- труднощі зі збільшенням ресурсів спричинені як зростанням обсягу роботи, так і відносно обмеженою кількістю кваліфікованих фахівців із трансфертного ціноутворення;

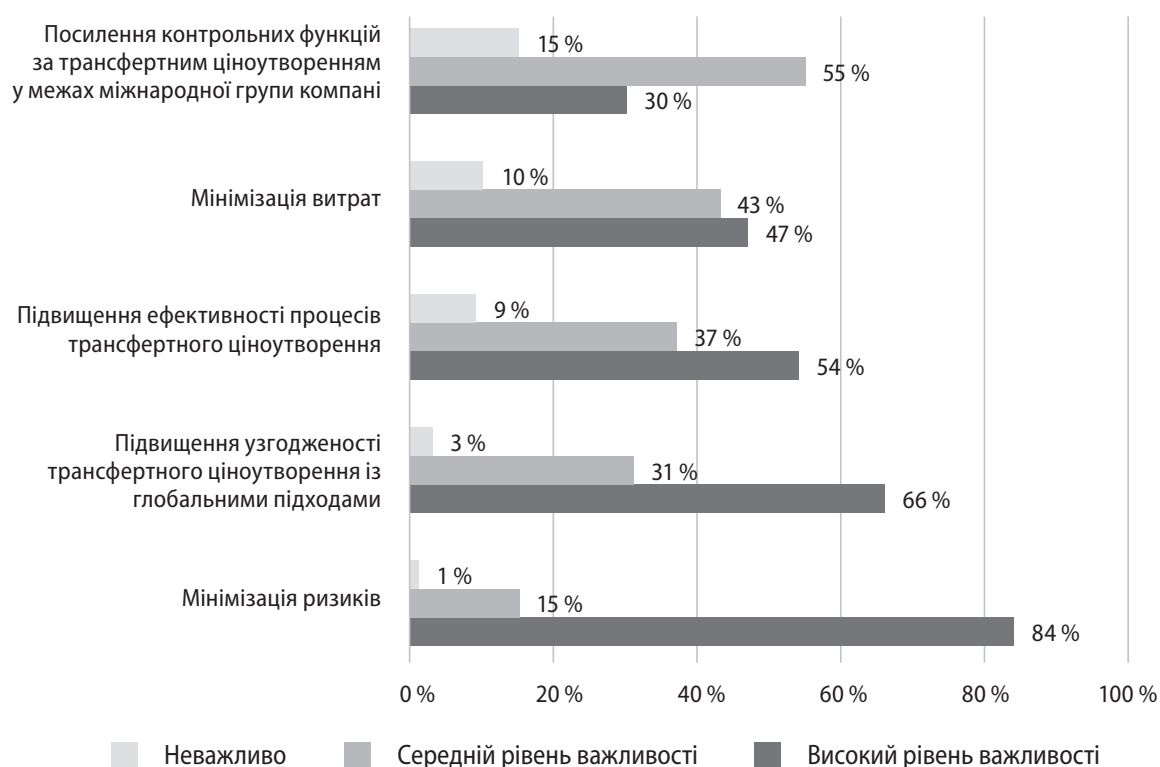


Рис. 1. Розподіл оцінок компаній – респондентів ризиків трансфертного ціноутворення за рівнем важливості для бізнес-діяльності

Джерело: Trends in Transfer Pricing. Global Research Bulletin / Deloitte. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/gu/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-global-research-bulletin.html>.

- існує низький рівень задоволеності сучасним підходом до трансфертного ціноутворення в умовах високого ступеня невизначеності;
- компанії здебільшого покладаються на аутсорсинг і передбачають зростаючу потребу в більшій кількості спеціалізованих ресурсів із трансфертного ціноутворення [17].

Ключові виклики за аналітичними даними Nexia International наведено на рис. 2 [18].

Можна запропонувати такі шляхи подолання наведених вище ризиків.

1. Запровадження та поширення практик підвищення прозорості діяльності. На державному рівні проблема отримання інформації для цілей аудиту трансфертного ціноутворення може виникнути, якщо рівень доступності фінансових даних у країні є низьким. Існування системи регулювання, що забезпечує прозорість результатів фінансово-господарської та нефінансової діяльності підприємств, сприяє підвищенню транспарентності корпоративного сектору. Основним організаційним заходом у цьому контексті є накладання зобов'язань на підприємства оприлюднювати інформацію щодо особливостей трансфертного ціноутворення. Подібні вимоги можна знайти в системах законодавства про компанії багатьох країн (яскравий приклад – держави – члени ЄС).

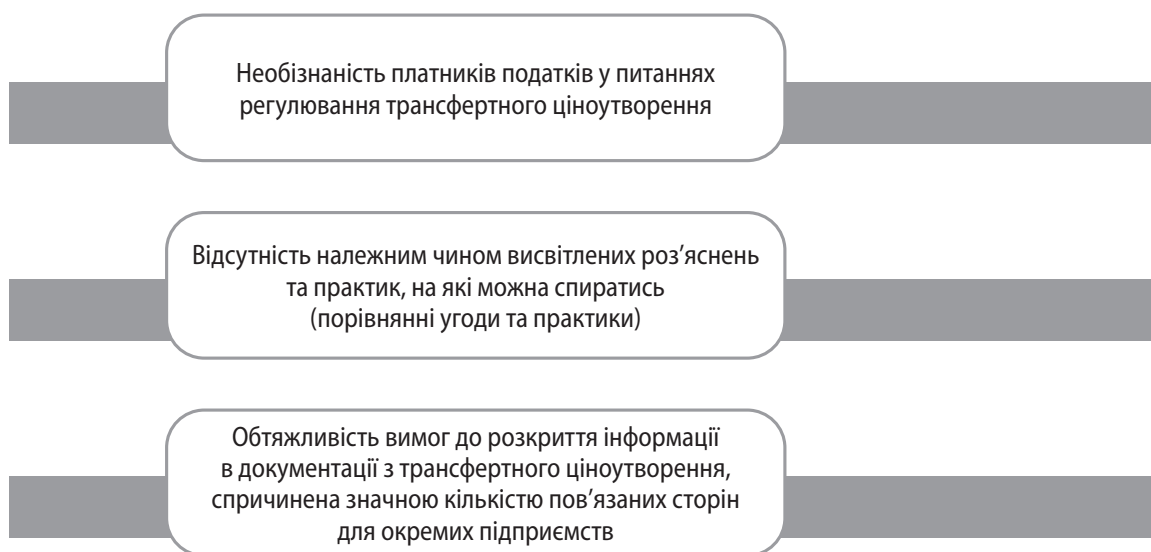


Рис. 2. Ключові виклики у сфері трансфертного ціноутворення для підприємств

Побудовано за: Jaffer S. Key challenges faced by taxpayers on preparation of transfer pricing documentation. *Nexia International*. 2019. August. URL: <https://nexia.com/insights/-key-challenges-faced-by-taxpayers-on-preparation-of-transfer-pricing-documentation/>.

2. Щодо проблеми кадрового забезпечення, то існує критична потреба в якнайшвидшому нарощуванні професійного потенціалу у сфері трансфертного ціноутворення через використання національних та глобальних ресурсів.

Над створенням методологічних та навчально-методичних матеріалів працюють багато міжнародних організацій. Прикладом може бути документ “Практичне керівництво з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються” (*Practical Manual on Transfer Pricing for developing countries*), виданий ООН ще у 2013 р. [14]. Цей документ є відповіддю на потребу, яку часто висловлюють країни, що розвиваються, для отримання чіткіших вказівок щодо політичних та адміністративних аспектів застосування аналізу трансфертного ціноутворення до певних транзакцій міжнародних груп компаній. Такі вказівки повинні допомагати не тільки представникам державної влади у вирішенні складних питань, а й платникам податків у їх взаємодії з податковими адміністраціями.

Потреба у подібній роз'яснювальній роботі та наданні практичних рекомендацій платникам податків існує й на сьогодні. На основі Платформи співпраці з питань оподаткування розроблено документ “Практичний інструмент надання допомоги країнам, що розвиваються, з метою належного виконання ними вимог до ведення документації з трансфертного ціноутворення” [13].

Робота над запровадженням документації з трансфертного ціноутворення в систему звітування міжнародних груп компаній проводиться вже досить тривалий час та набуває різних форм.

На рівні ЄС імплементація вимог щодо запровадження трирівневої моделі з трансфертного ціноутворення розпочалася з розроблення у 2016 р. проекту документа “Пропозиції щодо внесення доповнень до Директиви 2013/34/ЄС в частині розкриття інформації з податку на прибуток окремими підприємствами та галузями” [19]. У рамках цього проекту звіт у розрізі країн набував форми звіту про податок на прибуток, а складання документації з трансфертного ціноутворення мало надалі бути врегульованим Резолюцією Ради ЄС від 27.06.2006 про кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємств у Європейському Союзі [20].

Спираючись на розглянуті вище документи, можна зробити висновок, що основними викликами в досліджуваній сфері є нерегульованість та відсутність формалізації змісту звітності з трансфертного ціноутворення. Водночас такий висновок підтверджується низкою досліджень, проведених міжнародними організаціями, зокрема тезою стосовно необхідності надання роз’яснень компаніям щодо обсягів та суттєвості розкриття даних.

З огляду на той факт, що розкриття даних у документації з ТЦ здійснюється в довільній формі, з метою забезпечення прозорості та порівнянності даних із питань трансфертного ціноутворення вважаємо за доцільне розглянути можливість імплементації до вітчизняної практики підходів ОЕСР та ООН, які пропонують розроблення практичних керівництв у досліджуваній сфері:

- Практичний інструмент надання допомоги країнам, що розвиваються, з метою належного виконання ними вимог до ведення документації з трансфертного ціноутворення [13];
- Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються [14; 15].

Мета документа “Практичний інструмент надання допомоги країнам, що розвиваються, з метою належного виконання ними вимог до ведення документації з трансфертного ціноутворення” полягає в наданні допомоги законодавчим органам у вирішенні складних питань трансфертного ціноутворення, а також сприянні платникам податків у взаємодії з податковими адміністраціями. Документ зосереджений на нормотворчих та адміністративних аспектах застосування трансфертного ціноутворення та аналізі транзакцій МГК [13].

Документ “Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються” ставить таку мету: аналіз загальних політик, надання рекомендацій та прикладів для впровадження ефективних і дієвих правил документації з ТЦ країнами, що розвиваються. Документ призначений для використання податковими адміністраціями країн світу, іншими центральними органами виконавчої влади та платниками податків (МГК) і акцентує увагу на проблемах імплементації трирівневої

документації, з якими стикаються країни, що розвиваються, та надає рекомендації стосовно вирішення таких проблем [14; 15].

З урахуванням наявної великої кількості міжнародних документів роз'яснювального характеру та національних ініціатив у сфері трансфертного ціноутворення можна зробити висновок про необхідність розроблення практичних керівництв, спрямованих на надання допомоги компаніям у складанні відповідної звітності.

До головних прогалин під час складання документації з ТЦ належить те, що національними нормативними актами передбачено складання звітності в довільній формі та не визначено обов'язкового переліку ключових і допоміжних показників. Як наслідок, показники, котрі розкриваються, мають відмінності залежно від секторальної та галузевої специфіки діяльності компаній. З урахуванням положень проаналізованих рекомендацій міжнародних документів та настанов можна зробити висновок щодо доцільності врахування галузевої специфіки контрольованих операцій при розробленні організаційно-методичного забезпечення складання документації з ТЦ.

Подолання окреслених проблемних аспектів зумовлює необхідність додаткового удосконалення нормативного забезпечення складання документації з трансфертного ціноутворення в напрямі надання допомоги платникам податків щодо розкриття якісної, актуальної, корисної, транспарентної інформації. Зазначене рішення може бути формалізоване у вигляді проекту Практичного коментаря щодо складання документації з трансфертного ціноутворення. Архітектоніку такого документа представлено на рис. 3.

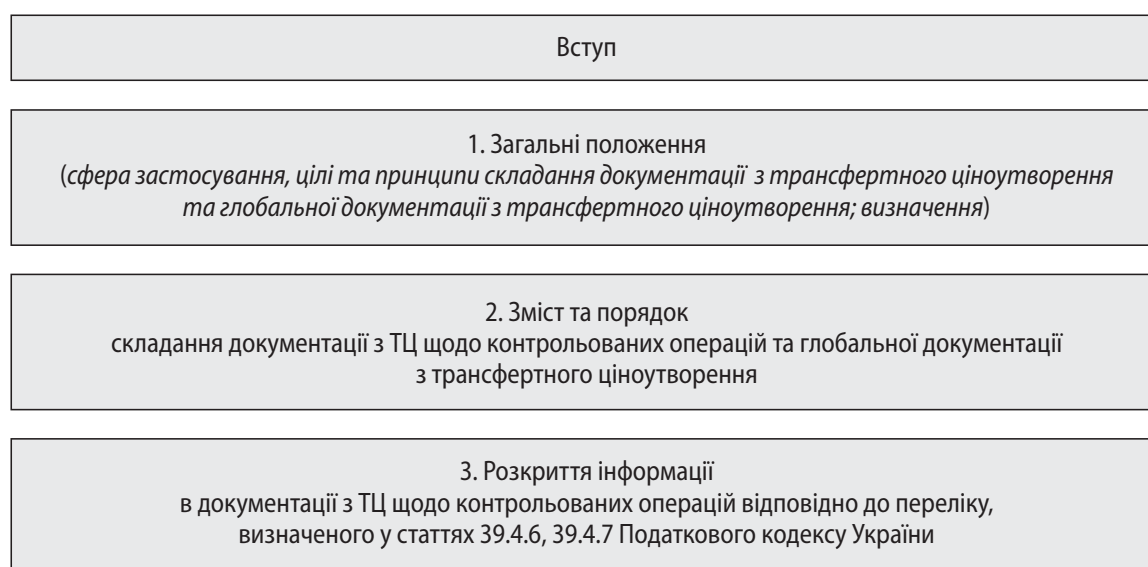


Рис. 3. Структура проекту Практичного коментаря щодо складання документації з трансфертного ціноутворення

Побудовано авторами.

Зважаючи на основну мету запропонованого документа, яка полягає в наданні методичної допомоги підприємствам у складанні звітності, зазначимо, що положеннями цього проєкту мають бути охоплені інформаційні джерела заповнення та розкриття даних щодо тієї чи іншої статті документації з ТЦ (приклад наведено в таблиці).

Таблиця. **Приклад розкриття інформації у проєкті Практичного коментаря щодо складання документації з трансфертного ціноутворення**

Елемент документації з ТЦ	Відповідна стаття за українським законодавством	Джерело інформації
1	2	3
Загальний опис діяльності групи компаній (включно з материнською компанією та її дочірніми підприємствами), у т.ч. організаційної структури такої групи, опис господарської діяльності цієї групи, політики трансфертного ціноутворення, інформації про осіб, котрим платник податків надає місцеві управлінські звіти (назва держави, на території якої такі особи утримують свої головні офіси)	Підпункт "б" пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України зі змінами, внесеними згідно із Законом від 16.01.2020 № 466-IX	Інформація про організаційну структуру фіксується в установчих документах розпорядників, наприклад, положеннях, статутах тощо (ст. 64 Господарського кодексу України).
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	Підпункт "в" пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПКУ зі змінами, внесеними згідно із Законом від 16.01.2020 № 466-IX	Державний класифікатор управлінської документації визначає форму документа для затвердження структури і штатної чисельності (коди 0202016, 0202017, 0202018, 0202019)

Складено авторами.

У запропонованому проєкті Практичного коментаря з метою встановлення відповідності даних, наведених у документації з ТЦ за попередні звітні періоди, на нашу думку, доцільно врахувати той факт, що вимоги пп. 39.4.6 ПКУ можуть застосовуватись ретроспективно згідно з чинною на момент розкриття даних редакцією.

Наведений висновок базується на результатах проведеного ретроспективного порівняльного аналізу редакцій пп. 39.4.6 ст. 39 Податкового кодексу України станом на 20 вересня 2015 р., 20 листопада 2016 р., 31 грудня 2017 р., 25 листопада 2018 р.; 29 грудня 2019 р., 23 грудня 2020 р. та 15 травня 2021 р. [21]. Зокрема, починаючи з 2017 р. підприємства з-поміж іншої інформації зобов'язані подавати такі відомості.

1. Результати економічного та порівняльного аналізу (п. “и” пп. 39.4.6 ст. 39 Податкового кодексу України):

- сума отриманих доходів (прибутку) та/або сума здійснених витрат (збитку) внаслідок проведення контрольованої операції, рівень рентабельності;

- обґрунтування вибору методу, який застосовано для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”, фінансового показника згідно з пп. 39.3.2.5 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 та сторони, що досліджувалася, згідно з пп. 39.3.2.7 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39;

- обґрунтування вибору та інформація про зіставні операції (зіставних осіб) і джерела інформації, які використовувалися для аналізу;

- розрахунок діапазону цін (рентабельності);

- опис та розрахунок проведених коригувань згідно з пп. 39.2.2.1 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 [21].

У разі якщо стороною контрольованої операції здійснюється постачання (продаж) товарів, робіт, послуг, інших предметів за контрольованими операціями кільком особам, і для цілей встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки” проводиться порівняння показника рентабельності такого постачальника. Документація має містити опис алгоритму розподілу витрат постачальника, здійснених для виконання таких операцій, які враховуються під час обчислення показника рентабельності. Такий опис повинен включати інформацію про економічне обґрунтування вибору алгоритму розподілу витрат, методикку його застосування, а також фактичний розрахунок, виконаний відповідно до обраної методики [21].

2. Відомості про проведене платником податку самостійне пропорційне коригування податкової бази та сум податку згідно з пп. 39.5.4 і 39.5.5 п. 39.5 ст. 39 (у разі його проведення) (п. “і” пп. 39.4.6 ст. 39 Податкового кодексу України) [21].

Підкреслимо, що починаючи з 2020 р. вимоги до документації з ТЦ посилено необхідністю надання низки підтверджувальних документів як для всіх підприємств, так і для окремого додаткового переліку для платників, котрі входять до МГК (п. “ї”, “к” пп. 39.4.6 ст. 39 Податкового кодексу України) [21].

Розроблення запропонованого проекту Практичного коментаря базувалося на вимогах національного законодавства та рекомендаціях визнаних міжнародних ініціатив із питань трансфертного ціноутворення. Зазначений документ має загальний характер. Сприяючи підвищенню якості складання вітчизняними підприємствами документації з ТЦ через розкриття високоякісної, актуальної, достовірної, порівнянної та прозорої інформації, Практичний коментар, на нашу думку, повинен містити рекомендації щодо принципів, змісту та порядку складання досліджуваної звітності з опорою на наявні рекомендації міжнародних документів.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Вивчення наявних міжнародних підходів до регулювання трансфертного ціноутворення показало, що однією з проблем зазначеної сфери є неврегульованість та відсутність допоміжних роз'яснень для підприємств щодо змісту розкриття відповідних даних у документації з ТЦ. Згадані проблеми є характерними й для України. З метою забезпечення прозорості та порівнянності даних із питань трансфертного ціноутворення доцільно імплементувати до вітчизняної практики підходи ОЕСР та ООН, які полягають у вирішенні окреслених вище проблем через розроблення відповідних практичних керівництв. Світовий досвід демонструє, що подібний підхід може реалізовуватись через розроблення керівних настанов для компаній. Тож актуальним є удосконалення нормативного забезпечення складання документації з ТЦ у напрямі надання допомоги платникам податків щодо розкриття якісної, актуальної, корисної, транспарентної інформації. Задля цього в роботі обґрунтовано та представлено структуру проекту Практичного коментаря щодо складання документації з трансфертного ціноутворення, яка враховує вимоги національного законодавства та рекомендацій визнаних міжнародних ініціатив у досліджуваній сфері.

Список використаних джерел

1. Sari D. K. Transfer Pricing Aggressiveness and Corporate Governance: Indonesia's Evidence. *Proceedings of the 3rd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE 2018)*. 2020. April 3. URL: <https://doi.org/10.2991/assehr.k.200331.123>.
2. Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S. Ch. An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries. *Cogent Business & Management*. 2021. Vol. 8, Iss. 1. P. 1–25. URL: <http://dx.doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>.
3. Kramarova K. Transfer Pricing and Controlled Transactions in Connection with Earnings Management and Tax Avoidance. *Globalization and its Socio-Economic Consequences* (The 20th International Scientific Conference). 2021. Vol. 92, No. 02931. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202031>.
4. Osho A., Ilori F. Influence of Transaction Transfer Pricing Policies on Corporate Organizations Tax in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*. 2020. Vol. 11, No. 6. P. 58–66. URL: <http://dx.doi.org/10.7176/RJFA/11-6-07>.
5. Ahn E. Australia evaluates impact of COVID-19 on transfer pricing. *International Tax Review*. 2020. August 6. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mtm82r4cnm7j/australia-evaluates-impact-of-covid-19-on-transfer-pricing>.
6. White J. COVID-19 turns TP into key growth area for tax insurance. *International Tax Review*. 2021. February 11. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qj3njd952bd0/covid-19-turns-tp-into-key-growth-area-for-tax-insurance>.
7. Mwamputwa P. The analysis on the efficiency of tax anti-avoidance provisions in the income tax Act in Tanzania mainland: a case study of Mbeya city council. 2020. URL: <http://hdl.handle.net/11192/4108>.
8. 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/fnukr2021.02.085>.

9. Олійник Я. В., Чижикова О. В. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для України. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 99–110. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2019.02.099>.
10. Чухраєва Н. М. Міжнародний досвід та типові помилки забезпечення конфіденційності, захисту та використання інформації звітності СбС. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 2. С. 146–159. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.02.146>.
11. Криштопа І. І., Ніколенко Л. А. Звітування у розрізі країн: міжнародний досвід впровадження. *Фінанси України*. 2021. № 6. С. 29–39. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.06.029>.
12. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 : 2015 Final Report / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projects. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
13. Platform for collaboration on tax : Practical toolkit to support the successful implementation by developing countries of effective transfer pricing documentation requirements / International Monetary Fund, Organization for Economic Co-operation and Development, United Nations, World Bank Group. 2019. URL: <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/Practical%20Toolkit%20to%20Support%20the%20Successful%20Implementation%20by%20Developing%20Countries%20of%20Effective%20Transfer%20Pricing%20Documentation%20Requirements%20-%20vF.pdf>.
14. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries / United Nations. New York, 2013. 499 p. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN_Manual_TransferPricing.pdf.
15. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries / United Nations. New York, 2021. 678 p. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf.
16. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS : Progress report (July 2019 – July 2020) / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>.
17. Trends in Transfer Pricing. Global Research Bulletin / Deloitte. 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/gu/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-global-research-bulletin.html>.
18. Jaffer S. Key challenges faced by taxpayers on preparation of transfer pricing documentation. *Nexia International*. 2019. August. URL: <https://nexia.com/insights/-key-challenges-faced-by-taxpayers-on-preparation-of-transfer-pricing-documentation/>.
19. Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches / European Commission. 2016. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198>.
20. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>.
21. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

References

1. Sari, D. K. (2020, April 3). Transfer Pricing Aggressiveness and Corporate Governance: Indonesia's Evidence. *Proceedings of the 3rd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE 2018)*. DOI: 10.2991/assehr.k.200331.123.

2. Sebele-Mpofu, F., Mashiri, E., & Schwartz, S. Ch. (2021). An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries. *Cogent Business & Management*, 8 (1), 1–25. DOI: 10.1080/23311975.2021.1944007.
3. Kramarova, K. (2021). Transfer Pricing and Controlled Transactions in Connection with Earnings Management and Tax Avoidance. *Globalization and its Socio-Economic Consequences (The 20th International Scientific Conference)*, 92, 02931. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202031>.
4. Osho, A., & Ilori, F. (2020). Influence of Transaction Transfer Pricing Policies on Corporate Organizations Tax in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11 (6), 58–66. DOI: 10.7176/RJFA/11-6-07.
5. Ahn, E. (2020, August 6). Australia evaluates impact of COVID-19 on transfer pricing. *International Tax Review*. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1mtm82r4cnm7j/australia-evaluates-impact-of-covid-19-on-transfer-pricing>.
6. White, J. (2021, February 11). COVID-19 turns TP into key growth area for tax insurance. *International Tax Review*. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1qj3njd952bd0/covid-19-turns-tp-into-key-growth-area-for-tax-insurance>.
7. Mwampuwa, P. (2020). *The analysis on the efficiency of tax anti-avoidance provisions in the income tax Act in Tanzania mainland: a case study of Mbeya city council*. Retrieved from <http://hdl.handle.net/11192/4108>.
8. Oliynyk, 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].
9. Oliynyk, Ya., & Chyzhykova, O. (2019). Institutional implementation of transfer pricing: global context and prospects for Ukraine. *Finance of Ukraine*, 2, 99–110. DOI: 10.33763/finukr2019.02.099 [in Ukrainian].
10. Chukhraieva, N. (2021). International experience and common errors in protecting of confidentiality, protection and use of CbC reporting information. *RFI Scientific Papers*, 2, 146–159. URL: <https://doi.org/10.33763/npndfi2021.02.146> [in Ukrainian].
11. Kryshchtopa, I., & Nikolenko, L. (2021). Country-by-country reporting: international experience of implementation. *Finance of Ukraine*, № 6. С. 29–39. DOI: 10.33763/finukr2021.06.029 [in Ukrainian].
12. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Projects. (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 (2015 Final Report)*. DOI: 10.1787/9789264241480-en.
13. International Monetary Fund, Organization for Economic Co-operation and Development, United Nations, & World Bank Group. (2019). *Platform for collaboration on tax (Practical toolkit to support the successful implementation by developing countries of effective transfer pricing documentation requirements)*. Retrieved from <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/Practical%20Toolkit%20to%20Support%20the%20Successful%20Implementation%20by%20Developing%20Countries%20of%20Effective%20Transfer%20Pricing%20Documentation%20Requirements%20-%20vF.pdf>.
14. United Nations. (2013). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York. Retrieved from https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN_Manual_TransferPricing.pdf.
15. United Nations. (2021). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing*. New York. Retrieved from https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/TP_2021_final_web%20%281%29.pdf.
16. OECD. (2020). *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report (July 2019 – July 2020)*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>.

17. Deloitte. (2020). *Trends in Transfer Pricing. Global Research Bulletin*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/gu/en/pages/tax/articles/global-transfer-pricing-global-research-bulletin.html>.
18. Jaffer, S. (2019, August). Key challenges faced by taxpayers on preparation of transfer pricing documentation. *Nexia International*. Retrieved from <https://nexia.com/insights/-key-challenges-faced-by-taxpayers-on-preparation-of-transfer-pricing-documentation/>.
19. European Commission. (2016). *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198>.
20. EU Council. (2006, June 27). *Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD)*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>.
21. 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> [in Ukrainian].