

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

## **Обліково-контрольне забезпечення механізму трансфертного ціноутворення**

Допущено до захисту перед ЕК  
рішенням кафедри обліку та  
аудиту, протокол № 10  
від «15» травня 2023 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_  
д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу магістратури  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
заочної форми навчання  
**Крошко Ольги Валеріївни**

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Засвідчую, що в цій випускній  
кваліфікаційній роботі немає запозичень із  
праць інших авторів без відповідних  
посилань

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук, доцент  
Мельник Тетяна Григорівна

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ – 2023 р.

Зміст

<b>Вступ</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.</b> ....	8
1.1. Сутність трансфертного ціноутворення та його характерні риси. ....	8
1.2. Механізм трансфертного ціноутворення у господарській діяльності підприємств.....	13
1.3. Суб'єкти та об'єкти трансфертного ціноутворення.....	15
1.4. Нормативно – правове регулювання обліку та контролю механізму трансфертного ціноутворення.....	20
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.</b> .....	26
2.1. Порядок організації обліку операцій в системі трансфертного ціноутворення .....	26
2.2. Методика обліку операцій, які є ціллю трансфертного ціноутворення .....	32
2.3. Організація та методика складання звітності з трансфертного ціноутворення. ....	39
2.4. Обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».....	47
<b>Розділ 3. КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ</b> .....	56
3.1. Формування механізму контролю трансфертного ціноутворення .....	56
3.2. Інформаційна база та процедури контролю механізму трансфертного ціноутворення .....	58
3.3. Проблеми та перспективи контролю механізму трансфертного ціноутворення .....	62
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	68
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	72
<b>ДОДАТКИ</b> .....	80

## Вступ

**Актуальність** обраної теми обумовлена тим, що сьогодні питання податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також міжнародного оподаткування транснаціональних корпорацій надзвичайно гостро стоять перед усіма державами світу. Принципи світової податкової системи та національних податкових систем, які були розроблені Лігою Націй після Першої світової війни в 30-х роках ХХ століття, вже давно не є ефективними і більше не можуть застосовуватися в сучасних реаліях. До найбільш істотних змін за останнє століття варто віднести: 1) інтеграцію національних економік та ринків; 2) у великих корпорацій з'явилися можливості вийти за межі національного ринку і вести бізнес за кордоном; 3) у світовій економіці з'явився якісно новий сектор – цифровий, який обумовив докорінні зміни в підходах до ціноутворення результатів праці людини, а також інформатизацію традиційних видів людської діяльності.

Сьогодні реальність така, що трансфертне ціноутворення є викликом не однієї окремо взятої держави – це проблема, яка повинна вирішуватись на рівні міжнародної спільноти. Побудова дієвої моделі податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні передбачає запровадження правил визначення цін для цілей оподаткування у зовнішньоекономічних операціях. Необхідність запровадження правил трансфертного ціноутворення та контролю їх дотримання пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами. Корпорації виводять фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки та нагромаджують їх у економіках інших держав відповідно до стратегій цих корпорацій. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету України. Часто платники податків намагаються зменшити свої податкові зобов'язання, свідомо або несвідомо ухиляючись від сплати податків або зменшуючи свої податкові зобов'язання з порушенням чинного законодавства, що нерідко призводить до ухилення від сплати податків та податкових правопорушень. Також активний вихід підприємств України на міжнародний

ринок потребує опанування компаніями теоретичних основ та практичного досвіду щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності, валютних розрахунків, обліку та оподаткування.

В Україні питання трансфертного ціноутворення набуло особливої актуальності, оскільки з моменту проголошення незалежності 24 серпня 1991 року і аж до 1 вересня 2013 року воно взагалі не було врегульовано на законодавчому рівні. Сьогодні перед країною, як ніколи раніше, надзвичайно гостро стоїть питання впровадження ефективного механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. Ефективне правове регулювання трансфертного ціноутворення є не просто одним із перспективних напрямів наповнення бюджету України – це життєво необхідний крок нашої держави до забезпечення суверенітету та національної безпеки. Не менш серйозним аргументом актуальності даної роботи є також те, що сфера трансфертного ціноутворення та міжнародного податкового планування в Україні зазнає постійних нормативних змін.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання встановлення оптимальних та трансфертних цін та їх обґрунтування були досліджені такими зарубіжними науковцями, як: В. Абдалла, Іванова О. В., Л. Еден, Р. Екклес, Радецька Л. П., Овод Л. В., Шевчук К. В., М. Кент, Дзюба П. В., Л. Нікельс, В. Пашкуса, Дж. Фостер, Дж. Хіршляйфер, Ч. Хонгрэн, Т. Хорст. Теоретичні аспекти трансфертного ціноутворення досліджувалися також українськими вченими та практиками: А. Мельником, П. Дзюбою, М. Макаренком, Т. Савченко, І. Сухомлин, та іншими. Дослідженням теоретичних та методичних основ обліку трансфертного ціноутворення, внутрішніх розрахунків, процесу формування трансфертної ціни та консолідації фінансової звітності займалися наступні вітчизняні вчені економісти та практики: Алексєєва А., Жукова О.В., Мельник М.І., Рогова Н.В., Засадний Б. А. Мельник Т.Г., Литвиненко Н.О., Голов С.Ф., Костюченко В.М., Семчук І.В., Озеран А.В., Уманців Г.В., Гойло Н.В., Мішин М.О., Кругляк В.В., Тищук К., Якушко І.В. Є всі підстави стверджувати, що тема трансфертного ціноутворення в певній мірі була предметом дослідження багатьох

науковців, як в сфері права, так і економіки. Разом з тим, варто констатувати, що наявні в Україні дослідження стосуються вузької проблематики і далеко не охоплюють всього механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення. Залишаються недостатньо дослідженими питання щодо визначення сучасних тенденцій розвитку трансфертного ціноутворення, його проблем та перспектив, використання баз даних для пошуку інформації про співставні неконтрольовані операції, особливо в умовах українських реалій. Потребують подальшого дослідження теоретичні та практичні засади проведення аналізу порівнянності контрольованих операцій з неконтрольованими, здійснення функціонального аналізу сторін контрольованих операцій, застосування методів трансфертного ціноутворення та проведення відповідних коригувань.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних засад та надання практичних рекомендацій щодо обліково – контрольного забезпечення трансфертного ціноутворення в діяльності компанії.

Для досягнення поставленої мети у роботі було передбачено вирішення таких **завдань**:

- розглянути підходи до визначення поняття трансфертних цін;
- визначити суб'єкти і об'єкти трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати сутність трансфертного ціноутворення в діяльності компаній в Україні;
- охарактеризувати методику обліку операцій, які є ціллю трансфертного ціноутворення;
- розглянути методи трансфертного ціноутворення, проаналізувати умови їх застосування на практиці;
- дослідити сутність податкового контролю трансфертного ціноутворення;
- описати алгоритм роботи та взаємодії контролюючих органів в процесі здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

– розглянути перспективні напрямки контролю трансфертного ціноутворення в Україні.

**Об’єктом дослідження** є трансфертне ціноутворення в Україні та облік і контроль операцій, які є ціллю трансфертного ціноутворення.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методологічних засад, методичних підходів та практичних аспектів обліково – контрольного забезпечення механізму трансфертного ціноутворення.

**Методи дослідження.** Для досягнення мети в ході дослідження було використано загальнонаукові методи дослідження трансфертного ціноутворення в діяльності компаній такі, як: історичний (для аналізу концептуальних підходів до визначення понять «трансфертне ціноутворення», «трансфертна ціна» та еволюції виникнення правил та документів регулювання трансфертного ціноутворення); системно-структурний аналіз економічних процесів та явищ (при дослідженні особливостей сутності трансфертного ціноутворення та ідентифікації його цілей, завдань, загальних стратегій, переваг та інших особливостей); аналіз та синтез (при оцінці тенденцій, невизначеностей, викликів та перспектив контролю механізму трансфертного ціноутворення); порівняння (при аналізі застосування методів трансфертного ціноутворення, а також українського досвіду наявності проблем та перспектив трансфертного ціноутворення).

**Наукове значення отриманих результатів.** Основні положення, які формують наукове значення результатів проведеного дослідження, полягають у: систематизації різноманітних підходів до визначення трансфертних цін та трансфертного ціноутворення; оцінюванні та аналізі тенденцій, невизначеностей, викликів та перспектив трансфертного ціноутворення в діяльності українських компаній.

**Практичне значення отриманих результатів.** Дослідження, проведене автором, можна вважати внеском у розвиток теоретичного виміру трансфертного ціноутворення для української практики, оскільки напрямок регулювання трансфертного ціноутворення в Україні почав розвиватись лише з 2013 року. Крім того, результати дослідження можуть бути використані для цілей корпоративного

управління з питань розробки політики трансфертного ціноутворення в українських компаніях, достовірності вибору методу трансфертного ціноутворення з метою визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а також проведення функціонального аналізу та пошуку інформації про порівнювані незалежні компанії в комерційній базі даних.

**Інформаційною базою дослідження** є праці та монографічні дослідження вітчизняних та закордонних науковців і практиків, публікації та керівництва міжнародних організацій, таких як ООН та ОЕСР, матеріали міжнародних аудиторсько-консалтингових компаній, законодавчі та нормативно-правові акти України, Інтернет-ресурс, документи та матеріали ПрАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат».

**Структура роботи** складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. У вступі розкривається актуальність теми обліково - контрольним забезпеченням трансфертного ціноутворення, визначається її місце в сучасних дослідженнях, рівень її розробки з переліком вчених, які досліджували дану тему, вказуються мета, завдання, предмет, об'єкт та методи дослідження. Перший розділ присвячено теоретичним засадам трансфертного ціноутворення, а саме розглядаються підходи до визначення поняття «трансфертних цін» та «трансфертного ціноутворення», визначаються суб'єкти та об'єкти трансфертного ціноутворення та наводиться нормативно-правова база, яка регулює механізм трансфертного ціноутворення. У другому розділі описується організація та методика обліку операцій, які підпадають під трансфертне ціноутворення, наводиться характеристика переліку звітності та трирівневої моделі документації, обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». В третьому розділі деталізується процедури контролю щодо механізму трансфертного ціноутворення та наводяться його проблеми та перспективи.

Загальний обсяг роботи складає 71 сторінка друкованого тексту, включає 9 таблиць, 15 рисунків. Список використаних джерел налічує 78 джерел, 12 додатків.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.

### 1.1. Сутність трансфертного ціноутворення та його характерні риси.

Економічні чинники появи та розвитку системи трансфертного ціноутворення (ТЦУ) пов'язані з потребою перерозподілу фінансових потоків між підрозділами транснаціональних корпорацій.

Необхідність вивчення механізмів функціонування трансфертних цін (ТЦ) виникла на початку 20-го століття, під час стрімкого розвитку світової економіки. У той час товари та послуги передавались одним підрозділом транснаціональної корпорації іншому, що давало можливість недо- або переоцінити їхню вартість.

Економічне зростання на той момент було спричинено науково-технічною революцією, з'являлися і набували економічної могутності транснаціональні фінансові, промислові та кредитні утворення [33].

Децентралізація підрозділів корпорацій породила багато проблем, пов'язаних із розподілом повноважень при децентралізації. З'явилася потреба у створенні механізмів, які б забезпечили ефективну координацію співпраці між підрозділами, забезпечили цілісність корпорації. Власне, система ТЦУ часто і є тією ланкою, яка допомагає підрозділам однієї структури ліпше співпрацювати та налагоджувати між собою контакти.

Практичне застосування ТЦ почалося ще в 1930-х роках. У 1933 році фінансовий комітет Ліги Націй (базується в Лондоні) підготував багатосторонній договір про розподіл комерційного прибутку, який встановив принцип розподілу прибутку на основі «незалежності підприємств» – підхід, який пізніше став основою принципу "витягнутої руки" [78, с.467].

Починаючи з 1934 року стандарт «витягнутої руки» використовується у США для визначення того, чи ТЦ на товари (послуги) в транскордонних, внутрішньогрупових операціях компанії відображають коректну величину доходу для цілей федерального прибуткового податку.

Після Другої світової війни і створення Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), податковими органами різних країн були випущені численні керівні вказівки, насамперед за зразком американських принципів і правил, які навіть у даний час впливають на законодавство багатьох країн.

У розвитку підходів Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) щодо регулювання трансфертного ціноутворення виділяють 3 основні етапи [48, с. 14]:

I. 1979–1983 рр. (1979 р. – звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні компанії»);

II. 1984–1994 рр. (1984 р. – звіт ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні компанії: три аспекти оподаткування»);

III. 1995 – дотепер (1995 р. – документ ОЕСР «Директиви щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій», які переглядалися у 1996, 1997, 2009 [67], 2010 [68], 2017 [69] та 2022 [70] рр.).

Починаючи з 1990-х років США стали першою країною, яка провела широку реформу своїх правил з трансфертного ціноутворення. Це було спричинене наказом Конгресу США 1986 року щодо всебічного вивчення процесів ціноутворення між компаніями – пов'язаними особами [73], оскільки було досить поширене переконання, що транснаціональні корпорації у США часто встановлюють свої ціни в довільному порядку, в результаті чого оподатковуваний дохід спотворений. Додаткові проблеми були породжені неготовністю податкових органів США проводити перевірки трансфертних цін через відсутність документації, яка би підтверджувала б принципи ціноутворення між компаніями [36, с.157].

Організація Об'єднаних Націй у 1988 році також опублікувала важливий документ «Міжнародне оподаткування доходів в країнах, що розвиваються» [74], де обговорюються значні можливості для маніпулювання трансфертними цінами транснаціональними корпораціями та можливі збитки країн, що розвиваються.

Даний документ наводить рекомендації щодо механізмів, створених для боротьби з конкретними операціям всередині групи. Конференція ООН з торгівлі та розвитку в 1999 році також виступила з основною доповіддю з трансфертного ціноутворення.

Більшість розвинених країн уже законодавчо впровадили свій підхід, заснований на одному з описаних принципів, часто адаптуючи його до своїх вимог.

В Україні ТЦУ встановлювалось та розвивалось одночасно із розвитком фінансово-промислових груп та податкового законодавства (в редакції податкового кодексу України (ПКУ) від 01 вересня 2013 року, було викладено статтю 39 під назвою «Трансфертне ціноутворення», як імплементацію «Настанов ОЕС щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб», а саме введено таке поняття як принцип «витагнутої руки», порядок застосування методів для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», проведення функціонального аналізу та аналізу зіставності, підготовки документації, процедур попереднього узгодження ціноутворення тощо). ТЦУ позначається, як система, у рамках якої визначається справедлива ціна послуг і товарів, вартість інших об'єктів договірних відносин в контрольованих операціях та їх відповідність принципу «витагнутої руки».

В економічній літературі можна знайти різноманітні підходи до визначення сутності поняття «трансфертна ціна», дослідження її характерних ознак і властивостей представлено в Додатку А.

Проаналізувавши різні підходи до визначення ТЦ або поняття ТЦУ як процесу визначення трансфертної ціни, ми дійшли до висновку, що трансфертне ціноутворення - це процес встановлення вартості товарів або послуг, які продаються між пов'язаними компаніями в міжнародному бізнесі. Цей процес включає в себе визначення ціни, за якою пов'язані компанії купують або продають товари або послуги один від одного. Більшість джерел були опубліковані вже десятиліття тому, але основні принципи ТЦУ залишаються актуальними і

використовуються в міжнародному бізнесі й дотепер. Проте, дані визначення не зовсім точно описують сутність трансфертного ціноутворення, що характерне для України та суб'єктів між якими здійснюються господарські операції.

ТЦУ в Україні позначається, як система, у рамках якої визначається справедлива ціна послуг і товарів, вартість інших об'єктів договірних відносин в контрольованих операціях між суб'єктами та їх відповідність принципу «витагнутої руки».

У законодавчо-нормативних актах в Україні відсутнє визначення сутності «трансфертного ціноутворення» та «трансфертної ціни», натомість сутність цих понять розкривається через визначення принципу «витагнутої руки» (arm's length principle). Він характеризує, що «якщо між двома підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства й, відповідно, оподаткований» [68, с.23].

Підсумовуючи, зазначимо, що багато вчених, як вітчизняних, так і зарубіжних, досліджували функціонування трансфертних цін, що зумовило наявність різних тлумачень даної категорії, які змінювалися разом зі зміною економічної думки. Загалом трансфертне ціноутворення як об'єктивно існуюче поняття забезпечує господарську діяльність транснаціональних корпорацій та різних компаній, сприяє активізації наукових досліджень і, як наслідок, сприяє послідовній ринковій трансформації глобальної та національних економік.

Принцип ТЦУ ґрунтується на урахуванні різниць у податкових режимах різних країн, які досягаються шляхом взаємної згоди між партнерами. Цей принцип реалізується шляхом організації договору таким чином, щоб підприємства з високими податковими ставками декларували збитки або мінімальний прибуток, тоді як підприємства з низькими податковими ставками заявляли максимальний прибуток. Фактично, підприємство в країні з низькими

податками виступає як посередник, на якому формується додана вартість. Механізм трансфертного ціноутворення передбачає встановлення підстав для контролю, визначення ринкової ціни однакових товарів (робіт, послуг) та порівняння цін.

За січень-грудень 2022 року платниками Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків [60] сплачено до загального фонду Державного бюджету податків на суму в розмірі 221 251 млн грн, виконання показників доходів досягнуто на рівні 95,3 відс. (недобір 10 917,4 млн гривень).

За даними ДПС, станом на 13.02.2023 року (табл. 1.1), у напрямку трансфертного ціноутворення за 2021 рік було подано 2.4 тис. Звітів "Про контрольовані операції". Загальна сума контрольованих операцій платників податків складає 3.6 трлн. грн.

Таблиця 1.1

## Самостійне коригування контрольованих операцій

Період	Кількість поданих додатків ТЦ, тис.	Сума коригувань, млрд.
2015-2019	0,97	14,6
2020	0,34	5,1
2021	0,55	5,9
2022	0,40	4,9

Джерело: складено за [59].

Відповідно до наведеної вище інформації, кожен четвертий платник податків, який подав звіт про контрольовані операції у 2021 році, провів самостійне коригування своїх податкових зобов'язань, щоб зменшити свої податкові зобов'язання при перевірці податковою службою України.

З даних сум до державного бюджету підприємствами сплачуються: податок на прибуток у розмірі 18% та з 01.01.2021 року так званий податок на дивіденди – податок на доходи нерезидента у розмірі 15% відповідно до внесених змін до Податкового кодексу [27]. Такими змінами для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюються вартість товарів, що придбані у нерезидентів, або реалізовані на

користь нерезидентів, зазначених у підпунктах «а», «в», та «г» пп. 39.2.1.1.

Отже, система трансфертного ціноутворення виникла як реакція на потребу перерозподілу фінансових потоків між підрозділами транснаціональних корпорацій. Її розвиток почався на початку 20-го століття, коли з'явилися проблеми децентралізації та координації в межах корпорацій. В Україні трансфертне ціноутворення регулюється податковим законодавством згідно з настановами ОЕСР. Така система дозволяє встановити справедливі ціни на товари та послуги, забезпечуючи відповідність принципу "витагнутої руки".

1.2. Механізм трансфертного ціноутворення у господарській діяльності підприємств.

Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" [28] встановлює правові основи та процедури здійснення зовнішньоекономічної діяльності вітчизняними суб'єктами господарювання. Згідно зі статтею 1 Закону про ЗЕД, зовнішньоекономічна діяльність включає діяльність українських та іноземних суб'єктів господарювання, а також діяльність державних замовників з оборонного замовлення у випадках, визначених законами України. Ця діяльність заснована на взаємовідносинах між суб'єктами господарювання і може здійснюватися як на території України, так і за її межами, з перетином митних кордонів або без нього. Хоча поняття «зовнішньоекономічна операція» широко використовується, законодавство України не визначає його. Замість цього, за статтею 1 Закону [24], господарська операція визначається як дія або подія, що призводить до змін у структурі активів і зобов'язань та власному капіталі підприємства, таким чином зовнішньоекономічна операція є різновидом господарської. Зовнішньоекономічна операція може розглядатися як спрямований процес взаємодії між суб'єктами ЗЕД України та іноземним контрагентом щодо встановлення, зміни та припинення правових, економічних, соціальних та інших відносин.

В тлумачному словнику економіста «механізм» визначений як послідовність станів, процесів, які представляють собою які-небудь дії, явищ;

систем, які обумовлюють порядок якого-небудь виду діяльності. [35]. Механізм ТЦУ – це певна послідовність стадій, порядок на мікро рівні, що дає можливість визначити справедливі ціни товарів (робіт, послуг), а також вартість інших об'єктів договірних відносин в контрольованих операціях між суб'єктами господарювання та їх відповідність принципу «витагнутої руки».

Для здійснення адміністрування механізму ТЦУ на підприємстві на принципах ефективності та комплексності пропонується програма впровадження ТЦУ, що ілюструє отриманні результати при проведенні відповідних процедур на підприємстві. Ефективна система формування та документування ТЦ складається з чотирьох необхідних елементів, які нерозривно пов'язані між собою і утворюють механізм трансфертного ціноутворення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

#### Механізм трансфертного ціноутворення на підприємстві

Стадія	Завдання, що виконуються на відповідній стадії
Діагностика	Підписання договорів з нерезидентами Здійснення господарських операцій з контрагентами Ведення обліку контрольованих операцій Виявлення осіб, з якими здійснюються контрольовані операції Визначення контрольованих угод
Розробка методології	Визначення оптимального підходу до регулювання трансфертного ціноутворення Розуміння специфіки контрольованих операцій та методів визначення ціни
Підготовка обґрунтувань	Проведення функціонального аналізу Аналіз ризиків Підготовка порівняльного дослідження Збір додаткової інформації
Звітність	Створення документації з трансфертного ціноутворення Оформлення звітності з трансфертного ціноутворення

*Джерело:* розроблено автором.

Після організації механізму трансфертного ціноутворення на підприємстві, особливу увагу слід зосередити на розподілу сфер відповідальності всередині компанії, у якому регламентується взаємодія різних департаментів. Як правило, до контролю за трансфертним ціноутворенням на підприємстві залучені наступні служби: юридична, бухгалтерська (податкова), інформаційні технології, комерційна, планово – економічна (служба відповідальна за планування та

бюджетування).

Крім того, необхідно внести зміни у договірну роботу. Для трансфертного ціноутворення важливим є детальне визначення в договорі комерційних та фінансових умов проведення операції. Це необхідно для пошуку зіставних операцій. Зіставними вони вважаються в тому випадку, якщо здійснюються в однакових комерційних та фінансових умовах. А от визначення комерційних та фінансових умов угоди здійснюється виключно на підставі положень договору.

Таким чином, для здійснення ефективного та комплексного адміністрування механізму трансфертного ціноутворення на підприємстві пропонується програма впровадження, яка складається з чотирьох елементів: діагностики, розробки методології, підготовки обґрунтувань та звітності. Особливу увагу слід зосередити на розподілі сфер відповідальності всередині компанії.

### 1.3. Суб'єкти та об'єкти трансфертного ціноутворення

Всі учасники в процесі здійснення операцій трансфертного ціноутворення мають на меті задоволення економічного інтересу. Однак при цьому виникає конфлікт економічних інтересів учасників.

Суб'єкти ТЦУ в Україні включають наступні категорії:

1. Державні органи управління трансфертним ціноутворенням.
2. Українські компанії.
3. Компанії-нерезиденти.

До системи державних органів управління трансфертним ціноутворенням в Україні можна віднести наступних суб'єктів [42]:

1. Верховна Рада України – до виключної компетенції належить прийняття законів, якими встановлюється система оподаткування, податки і збори України, в тому числі правила трансфертного ціноутворення (ст. 92 Конституції України). Крім цього, Верховна Рада України за поданням Прем'єр-міністра України призначає на посаду і звільняє з посади Міністра фінансів України [3].

2. Кабінет Міністрів України – забезпечує проведення фінансової, цінової,

інвестиційної та податкової політики, в тому числі політики щодо трансфертного ціноутворення (ст. 116 Конституції України [1]).

3. Міністерство фінансів України – є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування Державної політики у сфері організації та контролю податкової політики, в тому числі, політики щодо трансфертного ціноутворення.

4. Державна податкова служба України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, в тому числі політику у сфері трансфертного ціноутворення. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України ДПС, а також її територіальні органи визначаються як контролюючі органи. Тобто, саме ДПС безпосередньо здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, в тому числі законодавства щодо трансфертного ціноутворення [4].

Державна податкова служба (ДПС) під час своєї діяльності взаємодіє найбільше з Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України, оскільки вони визначають Державну податкову політику та Державну митну політику відповідно. ДПС є об'єктом державного управління у відношенні до Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України. Одним із основних завдань ДПС є забезпечення виконання всіма платниками податків зобов'язань публічного характеру щодо сплати податків. Згідно зі статтею 67 Конституції [1], кожний має обов'язок належним чином сплачувати податки та збори, тому держава може примусово стягувати їх. У зв'язку з цим, у податкових правовідносинах ДПС є владним суб'єктом, який має чітко визначені предмет відання та компетенцію. Важливо, щоб ДПС, як суб'єкт адміністративного права, використовував методи адміністративно-правового впливу, визначені законодавством України, адже має не тільки право, але й обов'язок вступати в адміністративно-правові відносини.

В Україні контролюючі заходи стосовно трансферного ціноутворення здійснюються органами ДПС. Головним завданням державної податкової служби

є забезпечення дотримання платниками податків податкового законодавства, сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, забезпечення правильності обчислення і сплати цих платежів, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби, а також повний облік всіх суб'єктів господарювання та фізичних осіб-платників.

Наступною категорією є українські компанії, що здійснюють контрольовані операції. Українські компанії, як суб'єкти трансфертного ціноутворення в Україні, повинні дотримуватися вимог, встановлених податковим законодавством, щодо укладання та документування трансфертних угод, дотримуватися принципу «витагнутої руки» операцій з контрольованими особами.

Останньою категорією суб'єктів трансфертного ціноутворення в Україні є компанії-нерезиденти. Це зарубіжні компанії, які мають операції з українськими компаніями та можуть бути контрольованими особами з позиції українського законодавства.

Суб'єктний склад компаній-нерезидентів визначається відповідно до п. 39.2.1.1 ПКУ, зокрема: а) пов'язані особи – нерезиденти, а тому числі контрольовані іноземні компанії; б) комісіонери-нерезиденти; в) нерезиденти, зареєстровані у державах (на територіях), які належать до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, або які є резидентами цих держав [22]; г) нерезиденти, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) (перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) [23]); г) нерезиденти, що мають постійне представництво в Україні.

Для підтвердження чи спростування відповідності операцій принципу «витагнутої руки» податковою службою може бути здійснений обмін податковою інформацією з іноземними компетентними органами. Головною метою такого обміну є встановлення однакових і прозорих податкових правил для запобігання ухилення від сплати податків транснаціональними компаніями.

Результати обміну податковою інформацією, зокрема матеріали, отримані за спеціальними запитами, мають важливе значення для подальших контрольовано-

перевірочних заходів. Наприклад, пунктом 78.1.21 ПКУ передбачено проведення позапланової перевірки у випадку отримання інформації або документів від іноземних державних органів, які свідчать про порушення податкового, валютного та іншого законодавства. Така перевірка здійснюється виключно стосовно питань, які були під час попередніх перевірок платника.

На даний момент, 80% справ, щодо яких отримано матеріали за допомогою спеціальних запитів, мають позитивний вплив на ефективність контролю за дотриманням податкового законодавства в зазначених напрямках.

Стаття 39 ПКУ оперує поняттям «господарська операція» - як об'єктом трансфертного ціноутворення. Згідно з підп. 39.2.1.1 Кодексу [2], контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків [2]. Звичним і зрозумілим для всіх суб'єктів господарювання та (і насамперед) бухгалтерів є визначення господарської операції, що наводиться в ст. 1 Закону [24], а саме: «...господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства» [24]. Проте, певні типи контрольованих операцій можуть не призводити до змін у структурі активів та зобов'язань, у власному капіталі платника податків. Цей момент відбито в підп. 39.2.1.4 ПКУ [2], який містить власне визначення господарської операції для цілей ТЦУ: «Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків. На рис.1.1 наведений невиключний перелік об'єктів операцій для цілей трансфертного ціноутворення:

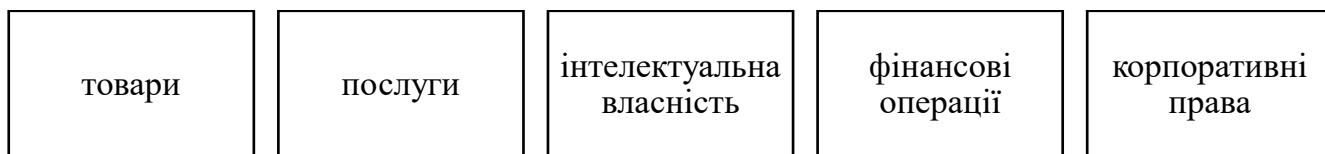


Рис. 1.1. Перелік об'єктів операцій для цілей трансфертного ціноутворення

*Джерело:* складено за [2].

Важливо звернути увагу на такі аспекти:

- по-перше, наведений перелік не є вичерпним, відтак контрольованою операцією може бути будь-яка операція в разі можливості її впливу на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків;
- по-друге, контрольованою операцією може бути визнано господарську операцію, яка фактично відбулась, але ніяк документально не оформлена та відсутня в бухгалтерському обліку (наприклад, операції з реструктуризації, передбачені підп. «е» підп. 39.2.1.4 ПКУ).

Відповідно до ст. 5 ПКУ щодо співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам і положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ [2]. Таким чином, платники податків і контролюючий орган, здійснюючи контроль трансфертного ціноутворення, мають користуватися саме визначенням господарської операції, викладеним у підп. 39.2.1.4 ПКУ, що значно розширює обсяг потенційних контрольованих операцій.

Важливим елементом структури процесу трансфертного ціноутворення є предмет трансфертного ціноутворення. У широкому розумінні предметом трансфертного ціноутворення є трансфертна ціна, а у вузькому розумінні – предметом трансфертного ціноутворення розглядається залежно від об'єкта: якщо об'єктом виступають товари, то предметом буде ціна товару, якщо об'єктом є послуга, то предметом буде ціна послуги [29, с. 160].

Таким чином, до суб'єктів ТЦУ в Україні відносяться державні органи управління трансфертним ціноутворенням, українські компанії та компанії-нерезиденти. Державні органи контролюють дотримання правил трансфертного ціноутворення, українські компанії здійснюють операції, що підлягають під трансфертного ціноутворення, а компанії-нерезиденти здійснюють операції з українськими компаніями. Одним із головних завдань державних органів управління трансфертним ціноутворенням є попередження втрати податкових надходжень внаслідок заниження або завищення цін на трансфертні операції.

#### 1.4. Нормативно – правове регулювання обліку та контролю механізму трансфертного ціноутворення

Основа правової природи принципу «вितягнутої руки» закріплена в пп. 39.1.2 ПКУ, де зазначається наступне: «обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях» [2].

Господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 (крім операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні), визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови [2]:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, має перевищувати 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- за відповідний податковий (звітний) рік обсяг господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків).

Під трансфертне ціноутворення, також потрапляють господарські операції, відповідно до пп. 140.5.4 та пп. 140.5.5<sup>1</sup> (проте вони не є контрольованими, оскільки не застосовуються кількісні критерії самого платника податку у вигляді 150 млн. грн. доходів за звітний період та 10 млн. грн. обсягу таких господарських операцій з нерезидентом) ПКУ. У разі не підготовки обґрунтування цін (показників рентабельності операцій) відповідно до принципу «вितягнутої руки», фінансовий результат звітного періоду збільшується на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг, придбаних (реалізованих) у (на користь) нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб - нерезидентів), зареєстрованих у

держав (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 [2].

Вимоги підпунктів ст. 140 ПКУ не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 ПКУ.

Відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції [2].

Переходячи до характеристики нормативно – правового регулювання механізму трансфертного ціноутворення ДПС як суб'єкта податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні, передусім варто зазначити, що утворення ДПС було здійснено Кабінетом Міністрів України шляхом прийняття постанови №1200 від 18 грудня 2018 року «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» [4].

З наказів Міністерства фінансів України, які регулюють порядок здійснення моніторингу контрольованих операцій [6], а також порядок проведення перевірки платників податків на предмет відповідності їх господарської діяльності принципу «витягнутої руки» [7], в системі органів ДПС, які здійснюють контроль за трансфертним ціноутворенням, притаманна чітка субординація та розподіл повноважень між центральним апаратом та територіальними органами. З огляду на вище викладене підкреслимо, що основну частину роботи по здійсненню податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні реалізують територіальні органи ДПС. Водночас, всі запити щодо надання документації із трансфертного ціноутворення, а також податкові перевірки платників податків на предмет дотримання принципу «витягнутої руки» можуть здійснюватися виключно за погодженням із центральним апаратом ДПС. Територіальні органи не наділені достатніми повноваженнями, щоб самостійно приймати такого рівня рішення. Іншими словами, система податкового контролю трансфертного

ціноутворення в Україні побудована на жорсткій субординації – центральний апарат ДПС приймає всі стратегічні рішення. Центральний апарат ДПС здійснює організацію та координацію роботи територіальних органів через Департамент оподаткування юридичних осіб та Департамент податкового та митного аудиту. З точки зору адміністративного права така діяльність ДПС є управлінською по відношенню до територіальних органів, метою якої є аналіз та управління ризиками для визначення форм і обсягу податкового контролю трансфертного ціноутворення, а також внутрішній контроль (аудит) за дотриманням працівниками територіальних органів своїх посадових обов’язків та законодавства України.

У сфері трансфертного ціноутворення Кабінет Міністрів України також реалізує такі повноваження:

1) затверджує перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 ПК України (постанова КМУ №1045 від 27.12.2017 [22]);

2) затверджує перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (постанова КМУ №480 від 04.07.2017 [23]);

3) затверджує порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ № 504 від 17.07.2015 [8]);

4) затверджує перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (постанова КМУ № 616 від 08.09.2016 [9] втратила чинність 09.12.2020 року, оскільки було затверджено перелік сировинних товарів);

5) затверджує переліку сировинних товарів та визнає такою, що втратила

чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616 (постанова КМУ № 1221 від 09.12.2020 [10]);

б) затверджує порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення (постанова КМУ № 381 від 04.06.2015 [11]);

7) затверджує порядок визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення (постанова № 191 від 29.03.2017 [12]).

У сфері трансфертного ціноутворення Міністерство фінансів України реалізує наступні повноваження:

1) затверджує порядок проведення моніторингу контрольованих операцій (наказ № 706 від 14.08.2015 [6]);

2) затверджує порядок опитування уповноважених посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення (наказ № 706 від 14.08.2015 [6]);

3) затверджує порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (наказ № 344 від 10.03.2016 [7]);

4) затверджує форму акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та вимог до його (її) складення (наказ № 629 від 13.07.2017 [13]);

5) затверджує форму та порядок складання звіту про контрольовані операції (наказ № 8 від 18.01.2016 [14]);

б) затверджує форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств (наказ № 897 від 20.10.2015 [15] та наказ № 101 від 20.02.2023 [16]);

7) затверджує форму та порядок складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (наказ № 839 від 31.12.2020 [21]).

Українським законодавством передбачено штрафні санкції за порушення вимог законодавства з питань трансфертного ціноутворення. Законодавчі зміни, які були внесені до Податкового кодексу України на початку 2021 року, суттєво не змінили чинну раніше систему штрафів у сфері трансфертного ціноутворення.

Сьогодні можуть бути виписані штрафи за наступні дії (або бездіяльності) у сфері трансфертного ціноутворення:

- неподання Звіту про контрольовані операції;
- не здійснення декларування контрольованих операцій;
- подання звіту про контрольовані операції не в строк;
- здійснення декларування контрольованих операцій після встановленого терміну;
- неподання документації з трансфертного ціноутворення;
- подача документації з трансфертного ціноутворення не в строк;
- неподання звіту або документації з питань трансфертного ціноутворення після завершення періоду оплати штрафів так званої «першої групи»;
- порушення правил і вимог, які закріплені в принципі «витягнутої руки» [2].

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту у розрізі країн МГК, та/або повідомлення про участь у МГК [2].

Проте введення військового стану в країні також вплинуло на трансфертне ціноутворення (рис.1.2).

#### Строк давності

- 2 555 днів, однак з 10 березня 2020 року зупинено (враховуючи обмеження COVID-19 та воєнного стану)

#### Перевірки

- Нові планові перевірки не розпочинаються, а розпочаті - зупиняються.
- Позапланові перевірки з питань трансфертного ціноутворення відновлено з 24.11.2022 року

Рис. 1.2. Трансфертне ціноутворення в умовах воєнного стану

*Джерело:* складено за [2].

У продовження рис. 1.2, у 2022 р. було введено нові правила щодо

виконання податкових зобов'язань. Перша зміна полягає у тому, що якщо платник податків не може виконати свій податковий обов'язок у встановлений термін, то відповідальність на нього не покладається за умови, що він виконає свій обов'язок протягом 6 місяців з моменту закінчення воєнного стану.

Друга зміна полягає у тому, що якщо платник податків мав можливість виконати свій податковий обов'язок у встановлений термін, який закінчився в проміжку з 24 лютого по 26 травня 2022 року, відповідальність на нього не покладається. Однак, він повинен зареєструвати всі податкові накладні та розрахунки до 15 липня, подати звітність до 20 липня і сплатити податки до 31 липня 2022 року.

Третя зміна стосується ситуації, коли платник податків не зміг своєчасно виконати свої податкові зобов'язання, термін виконання яких був встановлений після 24 лютого. Платник не несе відповідальності за умови, що він виконає всі свої зобов'язання протягом 60 днів з першого дня місяця, що настає після місяця, коли така можливість з'явилася.

Також було прийнято рішення, що планові податкові перевірки з боку контролюючих органів не будуть починатися. Якщо така перевірка почалася до введення активних бойових дій на території України і не була закінчена, то вона зупиняється. Дані дії можуть негативно вплинути на економіку країни, яка і так є значно ослабленою у зв'язку з війною.

В найближчому майбутньому податкові служби посилять контроль за трансфертним ціноутворенням, проте даний процес буде ускладнений, адже розвиток законодавства буде не поступовим, а ґрунтуючись на швидких та різких діях після стабілізації політичної та соціально-економічної ситуації в державі.

## **РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.**

### **2.1. Порядок організації обліку операцій в системі трансфертного ціноутворення**

Трансферне ціноутворення в умовах трансформаційної економіки набуває все більшого поширення, так як процес освіти в сучасних умовах компаній є вельми інтенсивним. Внутрішні транзакції виробляються у виробничій, збутовій, фінансовій і інших сферах діяльності підприємства і здійснюються за трансфертними цінами.

Як і у всіх системах управлінського контролю, ТЦ повинні сприяти досягненню стратегічних і тактичних цілей організації та вдосконалення організаційної структури управління. Зокрема, вони повинні забезпечити узгодження цілей і постійно посилювати мотивацію менеджерів на їх досягнення. Мотивація менеджерів торгових підрозділів повинна бути спрямована на максимальне зниження витрат, а підрозділів, що купують - на те, щоб купувати продукцію і послуги всередині компанії і ефективно їх використовувати.

Механізм утворення ТЦ породжує серйозні управлінські та облікові проблеми, адже досягти оптимальних цін, які б дозволяли уникнути нерационального розподілу ресурсів та інших дисбалансів, надзвичайно важко. В основу облікового регулювання операцій в системі ТЦУ покладено ключові положення ПКУ, зокрема у частині формування трансфертних цін.

Існування податкового контролю, а також необхідність звітування про здійснення контрольованих операцій обумовлює необхідність забезпечення повного та оперативного облікового відображення інформації про господарські операції, які відповідають критеріям контрольованих. Відповідно, є необхідною розробка комплексу документів: 1) реєстрів аналітичного обліку для ідентифікації та накопичення інформації про операції з пов'язаними особами за усіма показниками, що необхідні для формування звітності про контрольовані

операції; 2) внутрішньої звітності про здійснені контрольовані операції з детальними аналітичними показниками, які потрібні для наступного формування звітності.

Слід зазначити, що на сьогодні у вітчизняному законодавстві немає чітких рекомендацій щодо правильно організованого порядку ведення облікового процесу операцій пов'язаних з трансферним ціноутворенням. Так, кожне підприємство має змогу самостійно визначати процедури, методику та алгоритм здійснення обліку таких операцій відповідно до потреб підприємства, здійснюючи облік на власний розсуд та ризик.

Вивчаючи праці різних дослідників, можемо зазначити про відсутність узгодженостей щодо визначення ключових завдань у ході організації облікового процесу. Аналізуючи основні завдання облікового процесу можна виділити ключові завдання щодо обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення на сучасних підприємствах (рис. 2.1).

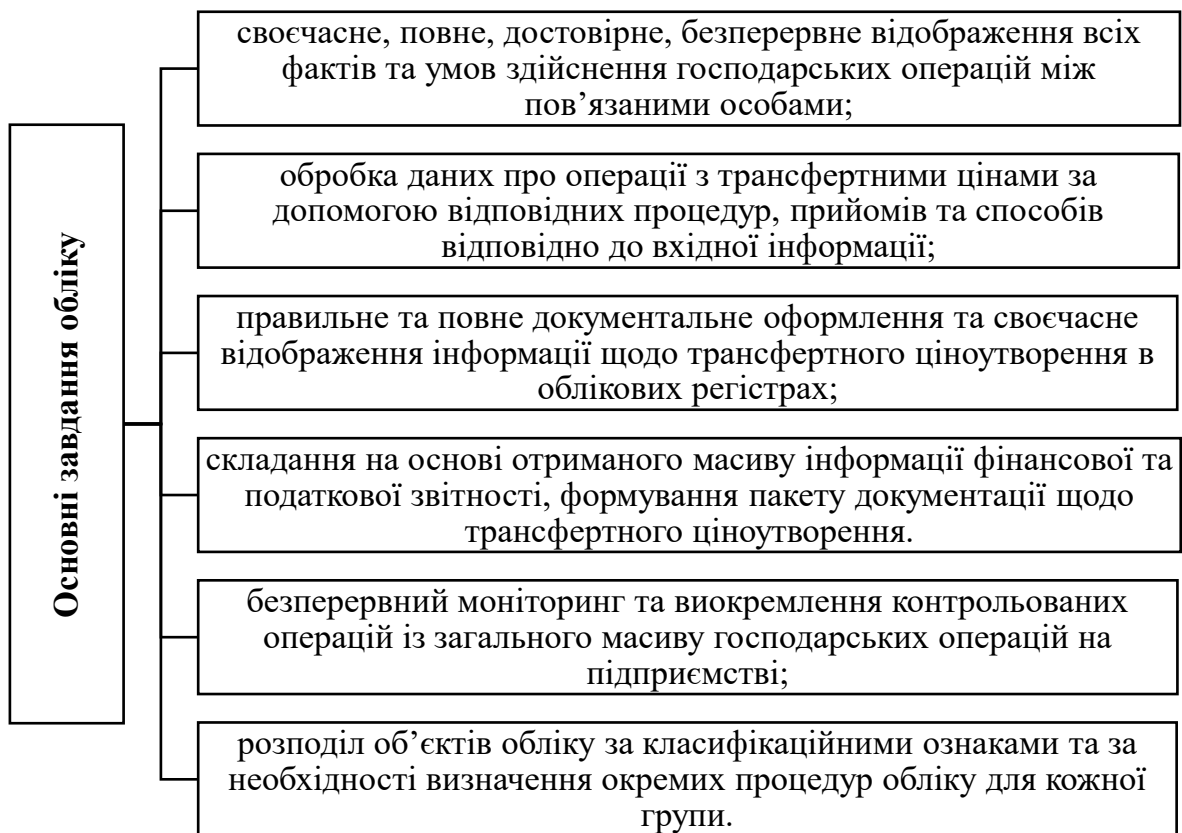


Рис. 2.1. Основні завдання обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення

Джерело: складено за [43; 44].

Для дослідження організації обліку операцій пов'язаних з ТЦУ необхідно визначити процес такого порядку на підприємстві, який складається з 7 етапів (рис. 2.2).

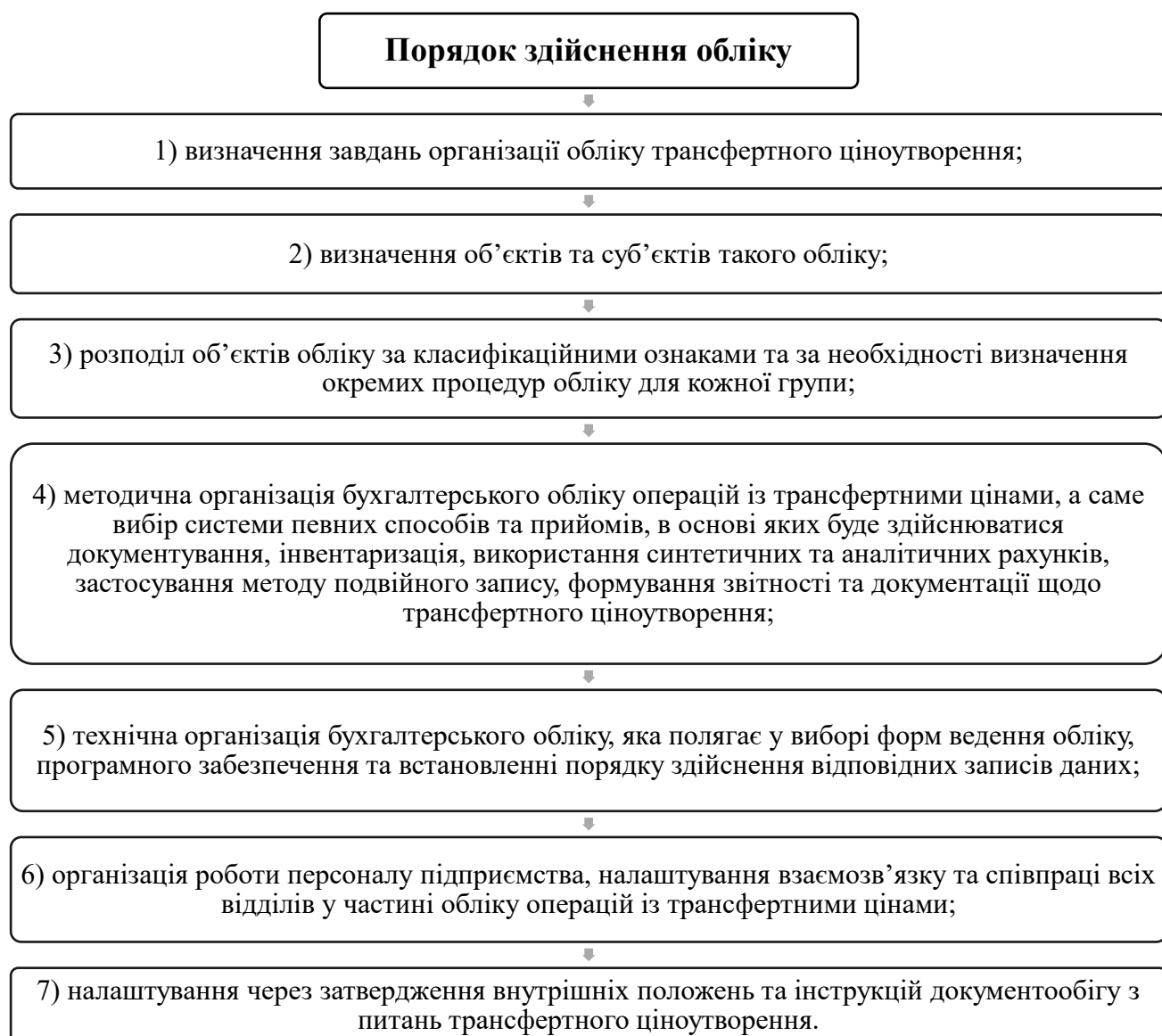


Рис. 2.2. Порядок здійснення обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення

*Джерело:* складено за [44].

Відповідно до Закону [24] «відповідальність за достовірність та організацію облікового процесу на підприємствах, відображення у звітності факту проведення підприємством господарських операцій, належну обробку та зберігання документації протягом визначених термінів покладено на керівника» [24].

Об'єктами організації обліку в даному разі є трансфертна ціна та будь-яка господарська операція із застосуванням такої ціни.

Крім того, можемо визначити особливості організації облікового процесу трансфертного ціноутворення (рис. 2.3).

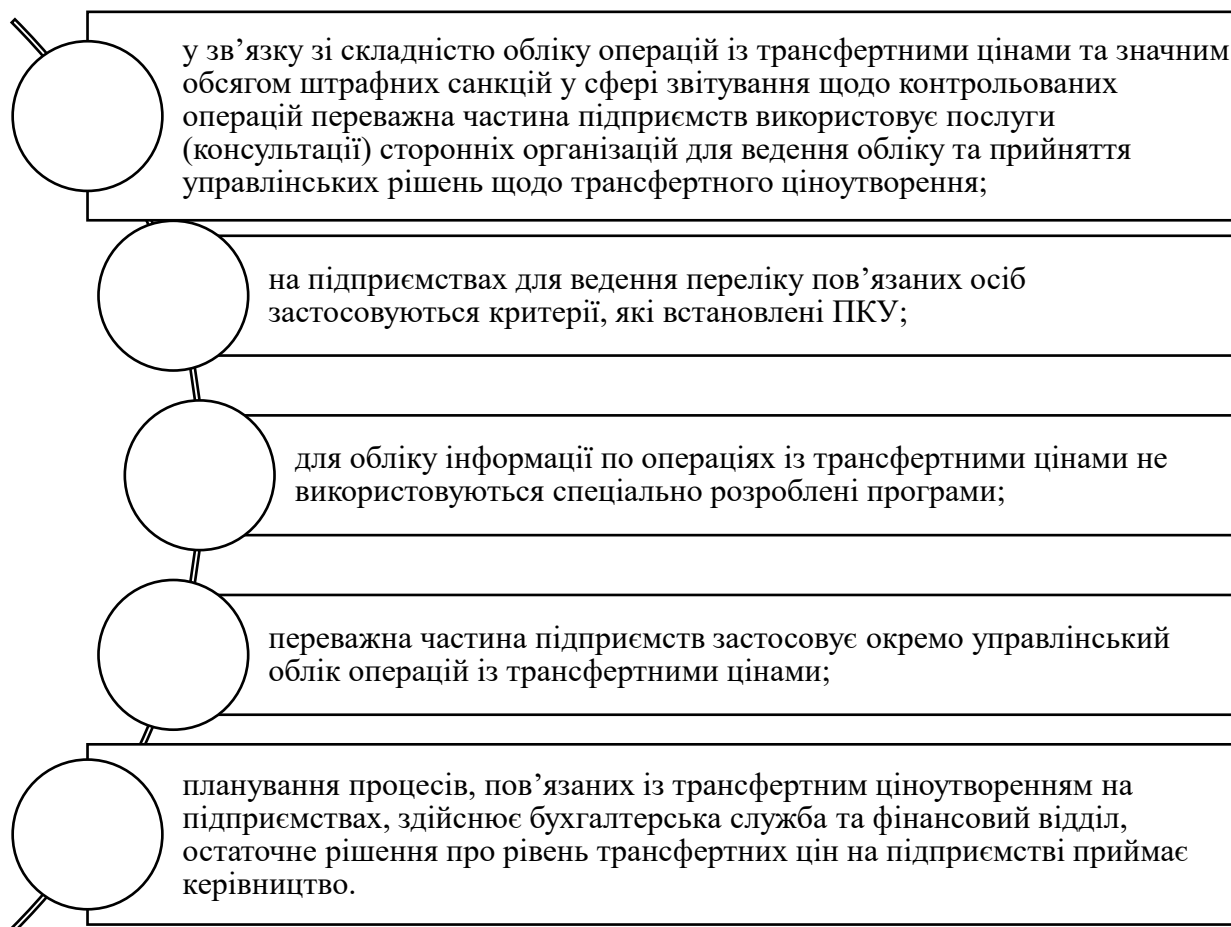


Рис. 2.3. Особливості організації облікового процесу операцій з трансфертними цінами

*Джерело:* складено за [46].

Одним із важливих питань організації обліку операцій у системі ТЦУ на підприємстві є формування належної облікової політики щодо врегулювання облікового процесу. Так, від ефективності та доцільності облікової політики, насамперед, залежить ефективність управління трансфертним ціноутворенням на підприємстві.

Для об'єктивного та достовірного відображення процесу трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерському обліку ключовим є формування облікових даних щодо операцій між пов'язаними особами та цін, що встановлюються в таких операціях. Порядок формування облікової інформації про ТЦ представлено на рис. 2.4.

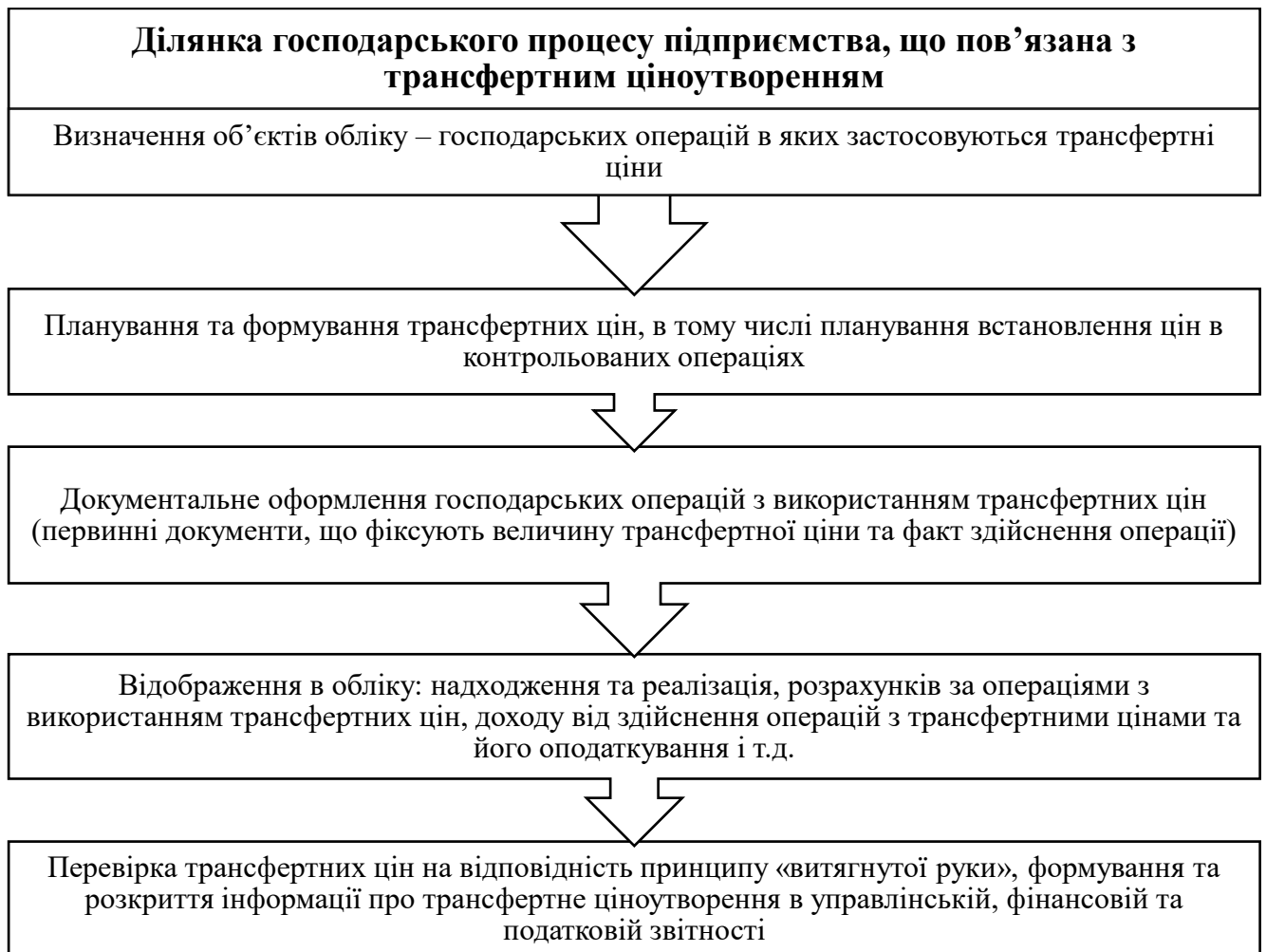


Рис. 2.4. Порядок формування облікової інформації про операції у системі трансфертних цін на підприємствах

*Джерело:* розроблено автором.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», під обліковою політикою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, які використовують підприємства для складання та подання фінансової звітності. Зауважимо, що облікова політика визначає порядок та методику здійснення обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення [17]. Відтак, на рисунку 2.5 угруповано типові положення облікової політики підприємства щодо організації обліку операцій пов'язаних із трансфертним ціноутворенням.



Рис. 2.5. Структура Положення про облік операцій у системі трансфертного ціноутворення

*Джерело:* розроблено автором.

Підсумовуючи, слід зазначити, що організація облікового процесу операцій у системі трансфертного ціноутворення є частиною організації загального бухгалтерського обліку на підприємстві, який полягає у формуванні та впровадженні належного інформаційного комплексу спрямованого на забезпечення потреби в інформації зовнішніх та внутрішніх користувачів. Тож, для належної побудови обліку операцій трансфертного ціноутворення необхідно, перш за все, визначити основні завдання, суб'єктів та об'єктів даного процесу, за необхідності розподілити об'єкти обліку за класифікаційними ознаками та

визначити окремі облікові процедури для кожної із груп. На наступному етапі слід визначити методичні, технічні та організаційні аспекти обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення на підприємстві. Заключним у процесі організації обліку є формування облікової політики щодо операцій пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. Належно сформований процес обліку операцій у системі трансфертного ціноутворення спрямований на максимізацію економічних вигід на підприємстві.

## 2.2 Методика обліку операцій, які є ціллю трансфертного ціноутворення

Організація облікового процесу передбачає визначення методики, методів, форм та напрямків проведення обліку, з метою забезпечення оптимального функціонування облікової системи та розвиток підприємства.

Відтак, важливе місце у процесі організації облікового процесу щодо операцій, які є складовими ТЦУ посідає саме підбір та формування ефективної методики щодо обліку даних процесів.

Обліковий процес операцій у системі ТЦУ передбачає дотримання законодавчих принципів та положень документів, адже застосування трансфертних цін має суттєвий вплив на розрахунок й своєчасну сплату підприємством податку на прибуток. Також за допомогою обліку вирішується потреба у внутрішній інформації для процесу встановлення трансфертної ціни.

Зазначимо, що облік операцій, що підпадають під ТЦУ є важливою складовою обліку операцій пов'язаних із трансфертним ціноутворенням.

Відповідно до Закону [24] під первинним документом розуміють документ, що включає інформацію щодо конкретної операції проведеної підприємством. Первинні документи може бути складено у паперовій та електронній формі. Документи складені у електронному вигляді можна використовувати лише відповідно до чинного законодавства про електронні документи та електронний документообіг [24].

Для оформлення операцій, які є ціллю трансфертного ціноутворення

прийнято використовувати такі форми первинної документації (рис. 2.6).

Договір поставки (купівлі-продажу)	<ul style="list-style-type: none"> <li>взаємовідносини постачальника і покупця оформляються відповідними договорами поставки, в яких зазначаються всі умови здійснення операції</li> </ul>
Договір зберігання товарів	<ul style="list-style-type: none"> <li>оформляється для зберігання продукції, коли одна сторона (зберігач) зобов'язується зберігати річ, яка передана їй другою стороною</li> </ul>
Прибуткова накладна	<ul style="list-style-type: none"> <li>оформлюється надходження чи відвантаження</li> </ul>
Інвойс	<ul style="list-style-type: none"> <li>оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку операції без складання акту приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами</li> </ul>
Митна декларація	<ul style="list-style-type: none"> <li>заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через митний кордон України</li> </ul>
Подорожній лист (ф. № 1 та №2), Товарно-транспортна накладна (ф. №1 –ТН)	<ul style="list-style-type: none"> <li>документальне оформлення операцій по перевезенню товарів</li> </ul>
Податкова накладна	<ul style="list-style-type: none"> <li>формується з метою оподаткування операцій</li> </ul>

Рис. 2.6. Первинні документи з обліку операцій з трансфертними цінами

*Джерело:* складено за [45].

Представлені форми первинної документації щодо відображення інформації про проведення підприємством операцій у системі трансфертного ціноутворення відповідають типовим формам звітів. Саме тому з метою подальшого визначення характеру операції слід використовувати спеціальний реєстр операцій, в яких використовуються трансфертні ціни. Даний реєстр має довільно форму, проте повинен включати конкретні положення. Так, його структуру відображено на рис. 2.7.

Реєстр операцій з трансфертними цінами на підприємстві
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Повне найменування особи (контрагент)</li> <li>• Місцезнаходження особи</li> <li>• Тип пов'язаності осіб</li> <li>• Тип здійсненої операції</li> <li>• Дата здійснення операції</li> <li>• Підстава віднесення операції до контрольованої (за наявності)</li> <li>• Контракт (договір) дата номер</li> <li>• Сума операції (в грн еквіваленті на дату здійснення операції)</li> <li>• Примітки</li> </ul>

Рис. 2.7. Структура реєстру операцій з трансфертними цінами на підприємстві

*Джерело:* складено [45].

Первинні дані, що формуються та групуються відповідно до різних класифікаційних ознак за допомогою реєстрів обліку, таблиць з аналітикою та звітних форм повинні включати у себе узагальнені дані щодо проведення трансфертних операцій у процесі діяльності підприємства, але при цьому не відокремлюючи облікові дані щодо звичайних господарських операцій підприємства.

Дані первинних документів підлягають групуванню та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 2.8).

362 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Для обліку розрахунків по господарських операціях з відвантаження продукції, товарів, виконані роботи й послуги з покупцями та замовниками та в яких застосовуються трансфертні ціни.</li> </ul>
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отримання від пов'язаних осіб дивідендів, відсотків, роялті тощо.</li> <li>• Для обліку розрахунків за іншими операціями зі застосування трансфертних цін.</li> </ul>
632 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Для обліку розрахунків з постачальниками за операції з постачання товарів, робіт, послуг зі застосуванням трансфертних цін</li> </ul>
68 «Розрахунки за іншими операціями»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Для обліку одержаних авансів від покупців за поставки товарів (робіт, послуг) з використанням трансфертних цін</li> <li>• Для обліку за нарахованими відсоткам</li> </ul>

Рис. 2.8. Перелік рахунків для відображення в обліку розрахунків за операціями з трансфертними цінами

*Джерело:* складено за [20].

З метою систематизації облікових даних щодо операцій пов'язаних з трансфертним ціноутворенням необхідно сформувати систему аналітичних рахунків, які схематично представлено на рис. 2.9.

1	• Клас балансового рахунку для обліку розрахунків
2	• Синтетичний рахунок першого порядку
3	• Рахунок другого порядку (субрахунок)
4	• Номер аналітичного рахунку першого порядку (для розподілу суб'єктів господарювання за рівнем відносин на пов'язаних та непов'язаних осіб)
5	• Номер аналітичного рахунку другого порядку (для розмежування пов'язаних осіб на резидентів та нерезидентів, актуально для синтетичних рахунків першого порядку, які не мають такої деталізації )
6	• Номер аналітичного рахунку третього порядку (для деталізацію за видами операцій між пов'язаними особами)

Рис. 2.9. Структура аналітичного рахунку обліку розрахунків за операціями з трансфертними цінами

*Джерело:* складено за [45].

Операції пов'язані із ТЦУ передбачають чітку фіксацію факту прийому-передачі між центрами віддачі за продукт (послугу), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності. Він заснований на принципі, що оптимальні трансфертні ціни - це ті, які забезпечують організації максимально можливий граничний дохід. Звітність за сегментами організації заснована на трансферному ціноутворенні. Таким чином, встановлена норма буде справедливою в тому випадку, якщо вона забезпечує можливість об'єктивної оцінки ефективності роботи кожного центру підприємства.

Щодо аспектів управлінського обліку зазначимо, що ТЦУ передбачає чітку фіксацію факту прийому-передачі між центрами відповідальності за продукт (послугу), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності. Він заснований на принципі, що оптимальні трансфертні ціни - це ті, які забезпечують організації максимально можливий граничний дохід.

Таблиця 2.1

## Характеристика ПрАТ «ІМКК» станом на кінець звітної періоду

Ідентифікаційний код	00381152
Юридична адреса	16703, Чернігівська обл., Ічнянський район, місто Ічня, вул. Вишнева, буд. 4
Основний вид діяльності за КВЕД	10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру
Кінцевий бенефіціарний власник (контролер)	Запорошук Валентин Анатолійович Адреса бенефіціара: Україна, 16703, Чернігівська обл., Ічнянський р-н, місто Ічня, вул. Вишнева, будинок 7 Тип бенефіціарного володіння: Не прямий вирішальний вплив Відсоток частки статутного капіталу в юридичній особі або відсоток права голосу в юридичній особі: 66
Інформація про статутний капітал	109 851,00 грн

*Джерело:* складено за даними підприємства ПрАТ «ІМКК».

ПрАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат» здійснює виробництво та реалізацію таких видів продукції:

- Молоко незбиране згущене з цукром
- Вершки згущені з цукром
- Молоко згущене з цукром і какао
- Молоко згущене варене «Іриска»
- Продукт молоковмісний згущений з цукром «Стущенко»
- Молоко незбиране згущене з фруктозою
- Молоко згущене з фруктозою варене «Іриска»

Фінансова звітність Підприємства складається відповідно до до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ("НП(С)БО").

Оскільки, компанія ПрАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат» («ІМКК») здійснює лише експортні операції на користь компаній-нерезидентів, у таблиці 2.2 наведено узагальнений облік даних операцій.

Таблиця 2.2.

## Облік експортних операцій на ПрАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відображено дохід від реалізації готової продукції	362	701
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26
Нараховано митний збір	93	377
Сплачено митний збір	377	311
Списано доходи на фінансовий результат	701	791
Списано витрати на фінансовий результат	791	901
Зараховано валютну виручку на валютний рахунок	312	362
Відображено курсову різницю на кінець звітного періоду (дохід / витрати)	362 945	714 362
Списано доходи на фінансовий результат	714	791
Списано витрати на фінансовий результат	791	945

*Джерело:* розроблено автором на основі даних бухгалтерського обліку ПрАТ «ІМКК».

Під час експорту товарів ПрАТ «ІМКК» отримує дохід, який обліковується у бухгалтерському обліку згідно з НП(с)БО 15 "Дохід" [18]. Згідно з п. 8 цього нормативно-правового акту, дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається лише за деяких умов. Зокрема, покупець повинен прийняти на себе ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, а підприємство не повинно здійснювати подальшого контролю за реалізованою продукцією. Крім того, дохід має бути достовірно визначений, і підприємство має бути впевнене, що операція призведе до збільшення його економічних вигід, а пов'язані з нею витрати можуть бути точно визначені [18].

Дохід, отриманий від продажу товарів, визнається на дату переходу права власності на товар від продавця до покупця. Часто це є дата передачі товару від постачальника покупцеві або компанії, яка займається доставкою товару покупцеві. Транспортні документи, такі як CMR та коносамент, є документальним

підтвердженням факту передачі товару. Дохід від реалізації товару визнається на дату, вказану у зазначених документах. Тому дата визнання доходу в бухгалтерському обліку може не збігатися з датою, проставленою в митній декларації.

Щодо відображення експортних операцій, виражених в іноземній валюті, Підприємство керується нормами НП(с)БО 21 [19] «Вплив змін валютних курсів» і відображає такі операції в двох валютах: в іноземній валюті (валюті платежу) та гривні (валюті звітності). Згідно з вимогами пункту 5 цих норм, при первісному визнанні операції в іноземній валюті, сума в іноземній валюті перераховується на валюту звітності з використанням курсу валют, встановленого НБУ на дату здійснення операції. Курсова різниця, згідно з пунктом 4 НП(с)БО 21, є різницею між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів. У бухгалтерському обліку курсові різниці розраховуються лише за монетарними статтями, а не за немонетарними [19]. Варто зазначити, що згідно з пунктом 4 НП(с)БО 19 "Об'єднання підприємств", немонетарними активами є всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості на фіксовану або зазначену суму грошей. Таким чином, до немонетарних активів відносяться запаси, основні засоби, нематеріальні активи і т. д.

При здійсненні операцій, що пов'язані з ТЦУ, можуть виникати донарахування у разі невідповідності таких операцій принципу «витягнутої руки». Додаток ТЦ (наведено в Додатку Б) у складі Декларації [15] заповнюється ПрАТ «ІМКК», якщо необхідне проведення самостійного коригування ціни контрольованих операцій. Також така сума вказується у Додатку РІ у пункті 3.1.3. ТЦ<sup>1</sup>. У Додатку В наведено витяги стрічок додатку РІ, в яких вказується сума самостійного коригування ціни контрольованих (відповідно до 39 ст.) господарських (відповідно до ст. 140.5. експортних операцій).

Таким чином, ефективно розроблена методика обліку операцій з трансфертного ціноутворення дає змогу компаніям оптимізувати фінансові потоки і отримувати максимальну прибутковість в цілому. На даний момент, подібні операції контролюються з боку держави.

### 2.3. Організація та методика складання звітності з трансфертного ціноутворення.

Активне поширення трансфертних операцій у діяльності сучасних підприємств актуалізує роль ПКУ та його положень щодо формування і подання фінансових звітів щодо облікового відображення операцій, що є частиною трансфертного ціноутворення з метою забезпечення повноцінного відображення даних.

Підприємства надають контролюючим органам фінансову звітність щодо здійснення операцій у системі трансфертного ціноутворення відповідно до визначеної облікової групи. Таким чином, підприємства, що протягом визначеного періоду здійснювали трансфертні операції повинні до 1 жовтня наступного року надати «Звіт про контрольовані операції» до уповноважених органів [2].

Базовим документом звітності з трансфертного ціноутворення є Звіт про контрольовані операції, вимоги до якого закріплено в підп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПК України, формою звіту про контрольовані операції та Порядком складання Звіту про контрольовані операції [2]. Звіт про контрольовані операції складається із заголовної та основної частин, додатка й інформації до додатка. У заголовній частині наводяться дані про платника податків. В основній частині наводяться загальні відомості про операції з різ ними контрагентами, здійснені протягом звітного року. У додатках, кількість яких відповідає кількості контрагентів, наводяться дані про особу, яка є стороною контрольованої операції, та деталізовані відомості про контрольовану операцію. Також невід'ємною частиною звіту про контрольовані операції є інформація до додатка [14]. В Додатку Л наведено алгоритм заповнення Звіту про контрольовані операції.

Незважаючи на детальну законодавчу регламентацію порядку подання та форм звітності про контрольовані операції платника податків, на практиці платники податків доволі часто припускаються технічних помилок. Вбачається, що це пов'язано з тим, що у «Звіті про контрольовані операції» платник податків

указує відповідні коди, які відображають підставу віднесення кожної конкретної операції суб'єкта до контрольованих, пов'язаність осіб, найменування та тип предмета операції тощо. Через широке різноманіття таких кодів інколи відбувається їх некоректне застосування (дублювання, плутанина). Наприклад, при визначенні типу предмета проведеної операції вписують код типу предмета операції: у разі реалізації товару – 201, надання послуг – 204 (однак банківська послуга – код 205, а інші види фінансових послуг – 206), виконання робіт – 207, що є правильним. Разом із цим до послуг відносять дії особи зі сплати роялті, які мають відображатися в коді 202, а фінансові та банківські послуги плутають із загальним кодом – надання послуг (код 204), що є помилковим.

Наразі існує великий перелік програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів.

Безкоштовне програмне забезпечення – надано Державною податковою службою України [59]:

- «Електронний кабінет платника податків» ;
- «Єдине вікно надання електронної звітності»;
- «OPZ».

Через обмежений функціонал (деякі ПЗ формують звітність для подачі до податкової служби, але не мають модуля шифрування і подачі звітності) та слабку технічну підтримку, використання безкоштовного програмного забезпечення в Україні не поширене.

Комерційні, платні: «MEDoc IS» [61]; «Арт-звіт плюс» [62]; «iFin» [63]; «Фредо-Звіт» [64]; «Соната» [65]; «Taxer» [66].

У разі, якщо масив операцій великий, бажано здійснити інтеграцію конвертора XML для підтягування даних в програмне забезпечення для подання звітності до контролюючих органів та обміну юридично значущими первинними документами між контрагентами в електронному вигляді (ПЗ), оскільки в таких ПЗ за замовчуванням можна вносити дані лише по 1 комірці (для 1 операції необхідно заповнити 27 комірок – бланк відомостей про контрольовані операції наведено в Додатку).

Інтеграція може бути здійснена за допомогою наступних кроків:

1. Налаштування конвертора XML. Для цього потрібно сконфігурувати конвертор таким чином, щоб він виробляв XML-файли, які відповідають формату, який очікує програмне забезпечення для подання звітності.
2. Налаштування інтеграції в програмному продукті для ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку в комерційних організаціях. Для цього потрібно створити зв'язок між бухгалтерською програмою та конвертором XML, використовуючи відповідний протокол зв'язку, такий як HTTP або FTP.
3. Налаштування обробки отриманих даних в програмне забезпечення для подання звітності. Для цього потрібно сконфігурувати ПЗ таким чином, щоб він міг коректно обробляти отримані XML-файли і перетворювати їх на внутрішні дані системи.
4. Підтримка та збір даних. Для цього потрібно створити процес підтримки інтеграції, який включатиме регулярний моніторинг та аналіз інтеграції, а також збір даних для подальшого використання в аналітиці та плануванні дій.

У разі, якщо компанія – резидент України, вирішила провести самостійне коригування (якщо умови здійснення контрольованих операцій не відповідають принципу «витягнутої руки»), що, у свою чергу, призводить до завищення витрат - у разі придбання за «завищеною» ціною, або зниження доходів - у разі продажу за «зниженою» ціною), потрібно заповнити Додаток ТЦ та Додаток РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств [15].

Також з 2021 р. обов'язок подання Звіту про контрольовані операції доповнено обов'язком подати Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній [21]. Уперше зазначене повідомлення подавалось за 2021 р., тобто до 1 жовтня 2022 р. Причому обов'язок подання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній пов'язаний не з фактом участі у міжнародній групі компаній, а випливає з факту здійснення контрольованих операцій. Звіт про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній

подаються в електронній формі до ДПС України.

Розкриття змісту поняття «міжнародна група компаній» надано в підп. 14.1.113<sup>3</sup> п. 14.1 ст. 14 ПК України. Отже, 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 таким чином, 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 в разі, якщо акції (корпоративні права) однієї з таких юридичних осіб перебували б в обігу на фондовій біржі [2]. Визначення материнської компанії міжнародної групи компаній закріплено в підп. 14.1.103<sup>1</sup> ПКУ [2].

Фактично Повідомлення також має власну структуру, зокрема, йдеться про заголовну частину (або ж загальні відомості) та основну частину. Відповідно до п. 7 указанного Порядку в заголовній частині повідомлення містяться загальні відомості про повідомлення, платника податків, який подає звіт, найменування міжнародної групи компаній, обраний материнською компанією такої групи звітний період (фінансовий рік) для цілей бухгалтерського обліку, суму сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній за такий період [21].

Основна частина повідомлення складається з трьох розділів:

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

розділ II «Відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, уповноваженого материнською компанією на подання звіту в розрізі країн», у якому зазначаються відомості щодо учасника міжнародної групи компаній, 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», у якому зазначається перелік держав (територій), в яких група не зобов'язана подавати звіт у розрізі країн відповідно до чинного законодавства таких держав (територій) [21].

Як бачимо, у вказаних документах доволі детально відображається інформація про платника податків, який його подає, і міжнародну групу компаній, до якої він належить.

У повідомленні про участь у міжнародній групі компаній платник податків звітує, у тому числі, але не виключно, щодо його належності до міжнародної групи компаній та щодо розміру сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному. Така інформація є важливою для визначення необхідності підготовки та подання за вимогами ПКУ глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) і звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній.

Тому дані щодо сукупного консолідованого доходу міжнародної групи компаній у повідомленні про участь у міжнародній групі, глобальній документації з трансфертного ціноутворення та у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній мають бути однаковими, а розмір сукупного консолідованого доходу визначатися за єдиними принципами.

Суттєвих змін зазнала звітність із трансфертного ціноутворення, у зв'язку з імплементацією трирівневої моделі документації, що відповідає вимогам завдання 13 Плану дій BEPS [71]. Було запроваджено трирівневу модель звітності з трансфертного ціноутворення (рис.2.10).



Рис. 2.10. Трирівнева модель звітності з трансфертного ціноутворення відповідно до завдання 13 Плану дій BEPS

*Джерело:* складено за [71].

1. Глобальна документація є сукупністю документів чи єдиним документом

і складається в довільній формі. Підпунктом 39.4.7 ПКУ затверджено вимоги до інформації, яка повинна міститися у глобальній документації.

Глобальна документація з трансфертного ціноутворення визначає склад міжнародної групи, функціонал її учасників, товарні та грошові потоки між учасниками групи і супроводжується консолідованою фінансовою звітністю такої міжнародної групи. Глобальна документація надається платником податків, що входить до складу міжнародної групи компаній, на запит ДПС України. Запит може бути надісланий за умови, що сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи компаній, дорівнює або перевищує еквівалент 50 мільйонів євро. При цьому запит направляється не раніше 12 місяців і не пізніше 36 місяців із дати закінчення фінансового року.

2. Локал-файл, або локальний файл (Local file). ПКУ оперує поняттям «документація з трансфертного ціноутворення». Як і глобальна документація з трансфертного ціноутворення, складається із сукупності документів чи єдиного документа за довільною формою.

Документація з трансфертного ціноутворення, чи Local file, подається на запит ДПС України протягом 30 календарних днів із дня отримання запиту. Запит надсилається не раніше 1 жовтня року, що настає за календарним роком, у якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено. Local file подається до контролюючого органу, вказаного в запиті. Master file та Local file можуть бути подані як у паперовій, так і в електронній формі.

3. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by Country Report [69]). Він деталізує економічний внесок і рівень податкового навантаження кожного учасника міжнародної групи компаній у всіх юрисдикціях, де присутня така група. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній відповідає вимогам Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations [72] і складається із частин та розділів. Заголовна частина «Загальні відомості» містить загальні відомості про звіт, платника податків, який його подає, найменування

міжнародної групи компаній та період звітування. Основна частина «Окремі звіти в розрізі країн» являє собою набір окремих звітів щодо всіх держав (територій), у яких міжнародна група компаній здійснює свою діяльність. Кожен такий звіт складається з таких розділів:

розділ I «Інформація про розподіл доходів, податків та ділової активності в розрізі держав (територій)», у якому зазначається інформація про розподіл доходів, податків та ділової активності міжнародної групи компаній у відповідній державі (території);

розділ II «Перелік учасників міжнародної групи компаній в розрізі держав (територій)», у якому зазначаються відомості про перелік усіх учасників міжнародної групи компаній у відповідній державі (території).

Частина «Додаткова інформація» звіту дозволяє надавати будь-яку коротку інформацію або пояснення, які, на думку платника податків, вважаються необхідними або які полегшують розуміння обов'язкової інформації, що міститься в основній частині звіту [25].

За вимогами підп. 39.4.10 ПКУ [2] Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній подається в разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, у яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передуює звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а в разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро.

#### Звітність

- Звіт про КО та Повідомлення про участь в МГК - до 01.10.2023 р.
- Документація з ТЦ (локальний файл) - протягом 30 к.д. з дня отримання запиту
- Глобальна документація (майстер-файл) - на запит ДПС протягом 90 к.д. з дня отримання запиту
- Звіт у розрізі країн МГК (CbC Report) - вперше щодо фінансового року, який закінчується у 2022 році, але не раніше ніж рік, в якому компетентними органами укладено СВС МСАА

Рис. 2.11. Терміни надання контролюючим органам звітність щодо здійснення операцій у системі трансфертного ціноутворення

*Джерело:* розроблено за [2].

Таким чином, з урахуванням проведеного аналізу можемо зробити низку висновків. По-перше, зміни, внесені до ПКУ стосовно трирівневої документації щодо трансфертного ціноутворення, є позитивними й такими, що відповідають установленим міжнародним стандартам. Разом із цим відзначимо, що порядки подання звіту про контрольовані операції та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, є достатньо складними. На нашу думку, в умовах цифровізації існує потреба в розробленні дієвих механізмів захисту податкової інформації суб'єктів податкових відносин і в подальшому вдосконаленні порядку подання звітності, що дозволить оптимізувати не тільки діяльність самих платників податків у частині формування звітності щодо контрольованих операцій, а й податкових органів у сфері здійснення заходів податкового контролю. Додаткову складність в аналізі звітності з трансфертного ціноутворення становить достатньо довгий строк для перевірки (2 555 днів), динаміка законодавства та строк розгляду судових спорів із зазначених питань.

Також, можливим є подання Звіту про контрольовані іноземні компанії [26], якщо підприємство (резидент України) здійснює контрольовані операції з юридичною особою, що зареєстрована в іноземній державі та знаходиться під його контролем.

Наказ про затвердження форми Звіту про контрольовані іноземні компанії встановлює форму та порядок заповнення звіту, який подається контролюючому органу. Звіт повинен містити інформацію про контрольовані іноземні компанії, в яких підприємство має контрольний пакет акцій (більше 50% голосів від загальної кількості голосів акціонерів).

Скорочена форма звіту про контрольовані іноземні компанії передбачена для утворень без статусу юридичної особи (партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території)). До утворень без статусу юридичної особи прирівнюються особи - нерезиденти, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" підпункту 39.2.1.1. Кодексу [2].

Наказ про затвердження форми Звіту про контрольовані іноземні компанії містить наступні розділи:

загальні положення - містить визначення термінів, що використовуються в звіті, а також основні вимоги до заповнення звіту.

розділ 1. Ідентифікаційна інформація - містить інформацію про іноземну компанію, що контролюється, включаючи назву, місцезнаходження, ідентифікаційний номер тощо.

розділ 2. Фінансова звітність - містить інформацію про фінансовий стан іноземної компанії за звітний період, включаючи звіт про прибутки та збитки, звіт про фінансовий стан та звіт про рух грошових коштів.

розділ 3. Оподаткування - містить інформацію про оподаткування іноземної компанії, включаючи відомості про сплачені податки та збори.

розділ 4. Аналіз ризиків - містить інформацію про ризики, пов'язані з оподаткуванням іноземної компанії, а також про заходи, що були прийняті для їх зменшення.

ПрАТ «ІМКК» у 2022 році звітував для податкового органу про здійсненні у 2021 році контрольовані операції, вчасно подавши «Звіт про контрольовані операції» та «Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній». Також компанією було підготовлено локал-файл (документація з трансфертного ціноутворення). Глобальна документація з трансфертного ціноутворення та Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній не були підготовлені, оскільки компанія не входить у групу компаній. «Звіт про контрольовані іноземні компанії» підприємством також не подавалось, оскільки у звітному періоді відсутні операції з контрольованою іноземною компанією. У 2023 році підготовка документів та звітів буде ідентичною.

2.4. Обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки».

Принцип "витагнутої руки" в контексті ТЦУ передбачає, що контрольовані операції повинні бути проведені так, ніби це робили незалежні сторони у

подібних умовах. Документація з трансфертного ціноутворення дозволяє відповісти на запитання, чому контрольовані операції були проведені за певними цінами та умовами. Вона повинна містити достатньо детальну інформацію про бізнес-модель контрольованих сторін, опис операцій та внутрішні процеси, а також зведені дані про ринок, аналіз контрольованих та неконтрольованих операцій. На підставі цієї інформації податкові експерти зможуть проаналізувати відповідність умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки".

Враховуючи критерії, що наведені у пп. 39.2.1.1 ПКУ, з 45 компаній-нерезидентів (Додаток Ж), було визначено перелік з 10 компаній з якими компанія «ІМКК» здійснювала операції з реалізації товарів і такі операції підпадають під ТЦУ. Перелік наведено у Таблиці 2.3.

Таблиця. 2.3

Перелік здійснених операцій ПрАТ «ІМКК» протягом 2022 року, які підпадають під ТЦУ

№ п/п.	Контрагент	Країна	Сума операцій, грн	Критерій підлягання під ТЦ
1.	UAB "NT PROOPTIMA"	Литва	30 781 028,12	ст. 39.2.1.1 ПКУ. Пов'язана особа
2.	Виннер торг, ОсОО	Киргизька республіка	55 460 704,58	
3.	VL GROUP SERVICE S.R.L.	Республіка Молдова	10 515 087,27	
4.	Атажукин Вячеслав Юрьевич ЧП	Туркменістан	27 688 018,13	
5.	ADLER GROUP DISTRIBUTION L.L.C.	Республіка Узбекистан	9 705 768,00	ст. 39.2.1.1 ПКУ. Низькоподаткові юрисдикції. Хоча у даних операціях немає 10 млн., проте відповідно до пп. 39.2.1.9 по цій операції можуть бути ризики у разі невідповідності принципу "витягнутої руки".
6.	Шериф ООО	Республіка Молдова	9 485 780,52	
7.	SRL "PARTENER LUX"	Республіка Молдова	4 699 913,23	Відповідно до пп. 140.5. Низькоподаткова юрисдикція
8.	VITAFOR S.R.L.	Республіка Молдова	7 200 672,47	
9.	Nexfoods LLC	США (Флорида)	1 874 627,20	
10.	CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО	Республіка Узбекистан	1 326 609,61	

Джерело: складено за даними підприємства ПрАТ «ІМКК».

Операції, здійсненні з компаніями від № 1 до № 4 – контрольовані операції,

адже обсяг даних операцій перевищує 10 млн. грн. Операції під номером 5 та 6 також рекомендовано рахувати контрольованими, оскільки можуть виникнути ризики у разі невідповідності даних операцій принципу "витягнутої руки". Також, було визначено 4 компанії, операції з якими також підпадають під ТЦУ, відповідно до пп. 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ, оскільки обсяг даних операцій компанії «ІМКК» з компаніями-нерезидентами менше ніж 10 млн. грн (операції № 7 – 10). Для подальшого аналізу усіх здійснених операцій надалі будемо зазначати їх як «Аналізовані операції».

Податковим кодексом України в п. 39.3 ст. 39 передбачено п'ять методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку. Саме такі методи рекомендовані ОЕСР та імплементовно в національне законодавство.

Ці методи експерти поділяють на дві групи: традиційні, що основані на аналізі ціни (порівняльної неконтрольованої ціни – «comparable uncontrolled price method» (CUP); ціни перепродажу – «resale price method» (Resale price); «витрати плюс» – «cost plus method» (Cost plus)), і методи, підґрунтям яких є аналіз розподілу прибутку (чистого прибутку – «transactional net margin method» (TNMM); розподілення прибутку – «transactional profit split method» (Profit split)). При цьому використання перших трьох методів, які є традиційними, вважається найефективнішим при здійсненні операцій із матеріальними об'єктами. Водночас якщо в контрольованих операціях об'єкт є нематеріальним або стороною надаються унікальні умови, то застосування цих методів буде недоцільним.

При виборі методу ТЦУ в обліковій політиці необхідно детально вивчити склад компаній-учасників зовнішньоторговельних операцій і ступінь їх складності, що залежить від структури операції, яка може включати безліч учасників від виробників, дистриб'юторів, транспортних компаній, операторів, які надають послуги з логістики, сервісних служб, фінансово-кредитних установ, банківських структур, керівних компаній групи до кінцевих споживачів. Для цього необхідно детально проаналізувати умови, за яких обирається той чи інший

метод ТЦУ використовуючи вимоги Податкового кодексу та особливості застосування кожного з методів (Додаток М).

У ПрАТ «ІМКК» (платника податків) відсутня інформація щодо наявності у контрагентів - нерезидентів (суб'єктів контрольованих операцій) зіставних аналогів щодо аналізованих (контрольованих) операцій протягом 2022 року у зв'язку з тим, що можливість отримання інформації щодо внутрішніх зіставних аналогів є обмеженою або неможливою в т.ч. через конфіденційність цієї інформації. Отже, у платника податків відсутня можливість отримання інформації у контрагентів-нерезидентів для цілей застосування методів трансфертного ціноутворення на базі внутрішніх зіставних аналогів контрагентів.

Під час визначення зіставності операцій аналізуються такі елементи контрольованої та зіставних операцій:

- характеристика товарів (робіт, послуг), які є предметом операції;
- функції, які виконуються сторонами операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції (далі - функціональний аналіз);
- стала практика відносин та умови договорів, укладених між сторонами операції, які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);
- економічні умови діяльності сторін операції, включаючи аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);
- бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг).

У разі відсутності або недостатності інформації про окремі неконтрольовані операції для визначення показників рентабельності може використовуватися фінансова інформація юридичних осіб, які здійснюють діяльність, зіставну із контрольованою операцією, за умови наявності інформації про те, що зазначені юридичні особи не здійснюють операції з пов'язаними особами.

Для вибору методу ТЦУ проводиться економічний аналіз операцій.

Протягом 2022 року Підприємство здійснювало операції з продажу Товарів на користь компаній-нерезидентів, відповідно до договорів та додатків до них, якими закріплювалися суттєві умови поставки товарів, а саме: обсяги поставки, місце та термін поставки, ціна, умови оплати, якість. Окрім Аналізованих операцій, компанія «ІМКК» здійснювала операції з реалізації продукції молочних консервів з контрагентами, які відповідають вимогам пп. 39.2.1.6 ПКУ – тобто неконтрольовані операції, що здійснюються між непов'язаними особами.

Враховуючи вищеописані критерії, метод ПНЦ на базі внутрішніх зіставних операцій не може бути використаний для подальшого аналізу, оскільки договірні умови операцій не є зіставними.

Товар, який є предметом Аналізованих операцій – не включено до Переліку [11]. Таким чином, застосування даної вимоги для обґрунтування Аналізованих операцій не вдається за можливе.

В межах аналізованих операцій ПрАТ «ІМКК» здійснює реалізацію молочної продукції. Отже, з урахуванням специфіки операції, метод ціни перепродажу не може бути використаний для обґрунтування відповідності умов Аналізованих операцій принципу «витягнутої руки».

Враховуючи характер Аналізованих операцій (продаж молочної продукції) та наявність схожого та ідентичного товару в потенційно зіставних неконтрольованих операціях, здійснених із непов'язаними особами, метод «витрати плюс» може бути застосований до компанії ПрАТ «ІМКК».

Враховуючи, що метод «витрати плюс» може бути застосованим для обґрунтування відповідності умов Аналізованих операцій принципу «витягнутої руки», підстав для застосування методу чистого прибутку немає.

Оскільки для аналізу Аналізованих операцій з реалізації молочної продукції компанією ПрАТ «ІМКК» обґрунтованим є використання методу «витрати плюс», а також не виконуються критерії істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами, підстав для застосування методу розподілення прибутку немає.

В результаті проведеного економічного аналізу операцій, що підпадають під ТЦУ найбільш доцільним методом для аналізу відповідності умов аналізованих операцій принципу «витягнутої руки» було обрано метод «витрати плюс».

Детальне порівняльне дослідження контрольованих операцій (КО) та неконтрольованих (НКО) наводиться в порівняльному аналізі. При застосуванні методу «витрати плюс» до Аналізованих операцій з реалізації молочної продукції, показником рентабельності, який забезпечує встановлення відповідності умов Аналізованих операцій принципу «витягнутої руки» є виключно показник валової рентабельності собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг).

Відповідно до пп. 1.41 Настанов ОЕСР, під час проведення аналізу порівняльності для методів, що базуються на індикаторах валового або чистого прибутку, більший наголос робиться на функціональній подібності, ніж на подібності самої продукції (товарів, робіт, послуг).

Отже, для досягнення зіставності Аналізованих операцій із потенційно зіставними неконтрольованими операціями, застосовувалася наступна методика відбору - для порівняння обирались договори по реалізації продукції контрагентами, які відповідають вимогам пп. 39.2.1.6 ПКУ щодо визнання операцій неконтрольованими. Крім цього, для подальшого перегляду не обирались контрагенти – резиденти України для врахування критеріїв зіставності, визначених в пп. 39.2.2.2 ПКУ.

За результатами застосування наведеної вище методики відбору, було сформовано перелік із 34 зіставних неконтрольованих контрагентів, для яких, так само як і для Аналізованих операцій, здійснювався розрахунок валової рентабельності собівартості. Результати здійснених розрахунків наведені Додатку 3.

Щодо зазначених зіставних неконтрольованих операцій було розраховано діапазон валової рентабельності собівартості відповідно до методики, затвердженої КМУ у Постанові №381 від 4 червня 2015 року. Результати наведені у Таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

## Діапазон показників валової рентабельності собівартості зіставних НКО

(Кількість зіставних компаній – 34)	Нижній кuartиль	Верхній кuartиль
Валова рентабельність собівартості	22,12%	73,98%

*Джерело:* складено за [11] та розраховано автором.

Так, за результатами аналізу, ринковий діапазон рентабельності, що відповідає принципу витягнутої руки складає від 22,12% (нижній кuartиль діапазону) до 73,98% (верхній кuartиль діапазону).

Таблиця 2.5

## Результати аналізу трансфертного ціноутворення

№	Аналізовані операції з контрагентом	Значення показника рентабельності здійснених операцій	Нижній кuartиль діапазону рентабельності	Верхній кuartиль діапазону рентабельності
1.	UAB "NT PROOPTIMA"	28,32%	22,12%	73,98%
2.	Виннер торг, ОсОО	102,17%		
3.	VL GROUP SERVICE S.R.L.	51,35%		
4.	Атажукин Вячеслав Юрьевич ЧП	67,95%		
5.	ADLER GROUP DISTRIBUTION L.L.C.	26,25%		
6.	Шериф ООО	46,67%		
7.	SRL "PARTENER LUX"	32,34%		
8.	VITAFOR S.R.L.	42,67%		
9.	Nexfoods LLC	9,07%		
10	CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО	-25,41%		

*Джерело:* складено автором.

Відповідно до результатів порівняльного аналізу операцій (табл.2.5), показники валової рентабельності собівартості в межах Операцій № 2, здійснених ПрАТ «ІМКК» із компанією Виннер торг, ОсОО знаходиться вище діапазону валової рентабельності собівартості зіставних неконтрольованих операцій. Відповідно, умови цих операцій для ПрАТ «ІМКК» не відповідають умовам відповідно до принципу «витягнутої руки», проте є кращими, що не призводить до заниження зобов'язань з податку на прибуток Підприємства.

Показники валової рентабельності собівартості в межах Операцій № 1, Операцій № 3 - Операцій № 8 здійснених ПрАТ «ІМКК» із компаніями UAB "NT

PROOPTIMA", VL GROUP SERVICE S.R.L., Атажукин Вячеслав Юрьевич ЧП, ADLER GROUP DISTRIBUTION L.L.C., Шериф ООО, SRL "PARTENER LUX" та VITAFOR S.R.L. LTD відповідають діапазону валової рентабельності собівартості зіставних неконтрольованих операцій. Відповідно, умови цих операцій для ПрАТ «ІМКК» відповідають умовам відповідно до принципу «витягнутої руки», що не призводить до заниження зобов'язань з податку на прибуток Підприємства.

Показники валової рентабельності собівартості в межах Операцій № 9, Операцій № 10, здійснених ПрАТ «ІМКК» із компаніями Nexfoods LLC та CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО, знаходяться нижче діапазону валової рентабельності собівартості зіставних неконтрольованих операцій. Відповідно, умови цих операцій для ПрАТ «ІМКК» не відповідають умовам відповідно до принципу «витягнутої руки», та призводить до заниження зобов'язань з податку на прибуток Підприємства.

Таким чином, відповідно до ст. 39 та ст. 140 ПКУ потрібно провести коригування податкових зобов'язань з податку на прибуток Операцій № 9, Операцій № 10, здійснених ПрАТ «ІМКК» із компаніями Nexfoods LLC та CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО.

Розрахунок суми самостійного коригування податкових зобов'язань. Згідно з пп. 39.5.4 та п. 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ щодо Аналізованих операцій може бути проведено самостійне коригування, яке передбачає приведення показника валової рентабельності собівартості Підприємства в рамках Операцій № 9 з компанією Nexfoods LLC та Операцій № 10 з компанією CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО до рівня нижнього квартилю діапазону рентабельності, визначеного на основі бази внутрішніх зіставних операцій.

В результаті проведеного розрахунку коригування Операцій № 9 з компанією Nexfoods LLC, буде збільшено значення об'єкта оподаткування ПрАТ «ІМКК» за 2022 рік на суму 224 251,86 грн. Дана сума має бути зазначена в Додатку РІ до декларації з податку на прибуток за 2022 рік у пункті 3.1.7.2. - розмір різниці між вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки" (підпункт 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ).

Таким чином, після проведення ПрАТ «ІМКК» зазначеного самостійного коригування фінансового результату на суму 224 251,86 грн., умови здійснених Операцій № 9 відповідатимуть принципу «вितягнутої руки».

За розрахунками коригування Операцій № 10 з компанією CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО, фінансовий результат компанії ПрАТ «ІМКК» потрібно було б збільшити на 845 217,14 грн., як наслідок – сплата 152 139,09 грн. податку на прибуток. Проте, компанією було вирішено здійснити збільшення фінансового результату звітного періоду на суму 30 відсотків вартості товарів, тобто оптимізацію своїх податкових платежів, на суму 397 982,88 грн. (71 636,92 грн. податку на прибуток). Сума вже зазначена в Додатку РІ до декларації з податку на прибуток за 2022 рік у пункті 3.1.7. - сума 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, реалізованих на користь нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 ПКУ (підпункт 140.5.5<sup>1</sup> ПКУ).

Оскільки операції з компанією CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО будуть збільшені на 30%, відповідно до пп. 140.5.5<sup>1</sup>, дані операції виключаються з переліку операцій, які підпадають під ТЦУ.

Для того, щоб довести відповідність умов контрольованих операцій обраному принципу, необхідно мати обґрунтування. Належне відображення умов контрольованих операцій, є основним джерелом інформації для подальшої оцінки відповідності принципу «вितягнутої руки».

## Розділ 3. КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

### 3.1. Формування механізму контролю трансфертного ціноутворення

При виконанні механізму контролю трансфертного ціноутворення органи ДПС такі завдання, як аналіз ринкової кон'юнктури та цінової політики, встановлення підозрілих операцій та оцінювання критеріїв ризику, порівняння цін у контрольованих операціях з ринковими цінами, отримання інформації щодо сплати пов'язаною компанією податків в іноземній юрисдикції, сегментування платників податків на групи з високим, середнім та низьким рівнем ризику, проведення позапланової перевірки на предмет дотримання правил трансфертного ціноутворення та донарахування податкових зобов'язань у разі виявлення порушень.

Механізм моніторингу контрольованих операцій (моніторинг) здійснюється контролюючими органами (пп. 39.5.1 ПКУ) [2], регулюється наказом Мінфіну України № 706 [6] (зі змінами внесеними у 2017 році).

Моніторинг - це специфічний податковий контроль операцій щодо трансфертного ціноутворення. Здійсненням моніторингу контролюючий орган виявляє й аналізує ймовірні ризики заниження суб'єктом господарювання податкових зобов'язань та аналізує, чи відповідають контрольовані операції правилу «вितягнутої руки», а також контролює своєчасність подання звітності контрольованих операцій [6; 47]. Контролюючі органи не здійснюють особливого втручання в діяльність суб'єкта господарювання, оскільки аналізує інформацію, яка вже наявна в розпорядженні контролюючого органу. Публічні дані щодо потенційних ризиків заниження компаніями податкових зобов'язань можуть бути використані в якості інформаційної бази для моніторингу [2].

В ПКУ не передбачено конкретних причин для здійснення моніторингу. Податковий орган не зобов'язаний повідомляти суб'єкт господарювання щодо проведення моніторингу.

На етапі аналізу та дослідження звітності трансфертного ціноутворення, може проводитись опитування як уповноважених осіб так співробітників. Контролюючий орган обумовлює потребу в опитуванні, етапи його здійснення та кількість запитань, що ставляться на власний розсуд. Можуть опитувати відповідальних за рішення у сфері трансфертного ціноутворення, тих, хто готував звітність контрольованих операцій та документи по трансфертному ціноутворенню, готували та / або підписували відповідну документацію (контракти, фінансові документи) тощо. Податковий орган надсилає повідомлення щодо здійснення опитування як мінімум за 7 діб або надає повідомлення щонайменше за 2 робочі дні до дати опитування. Таке опитування здійснюється у приміщеннях контролюючого органу. У випадку, коли опитувана особа не має змоги з'явитися у вказане місце у встановлений заздалегідь час, то платник податку обов'язково повинен письмово попередити про це контролюючий орган як мінімум за 1 робочий день до початку проведення процедури опитування, вказавши причини, за яких опитуваний не з'явився та запропонувати для узгодження інший час. Підсумки проведеного опитування оформлюються протоколом, один з екземплярів вручається опитуваній особі. Якщо особа, яка була опитана, відмовляється підписати або отримати свій примірник протоколу, контролюючий орган повинен скласти акт, підтверджуючи факт відмови [6].

Процес внутрішнього контролю контрольованих операцій відповідає рекомендаціям ООН та ОЕСР, проте має відмінності у деяких питаннях. Якщо повернутися до зазначених рекомендацій, для країн, які перебувають у розвитку, податковий орган повинен проводити перевірку суб'єктів господарювання з використанням процедури ідентифікації та оцінювання потенційних ризиків. Механізм здійснення такої процедури є аналогічним процедурі контролю контрольованих операцій. Оцінку наявності та становища потенційних ризиків рекомендується проводити за схемою, зображеною на рис. 3.1.

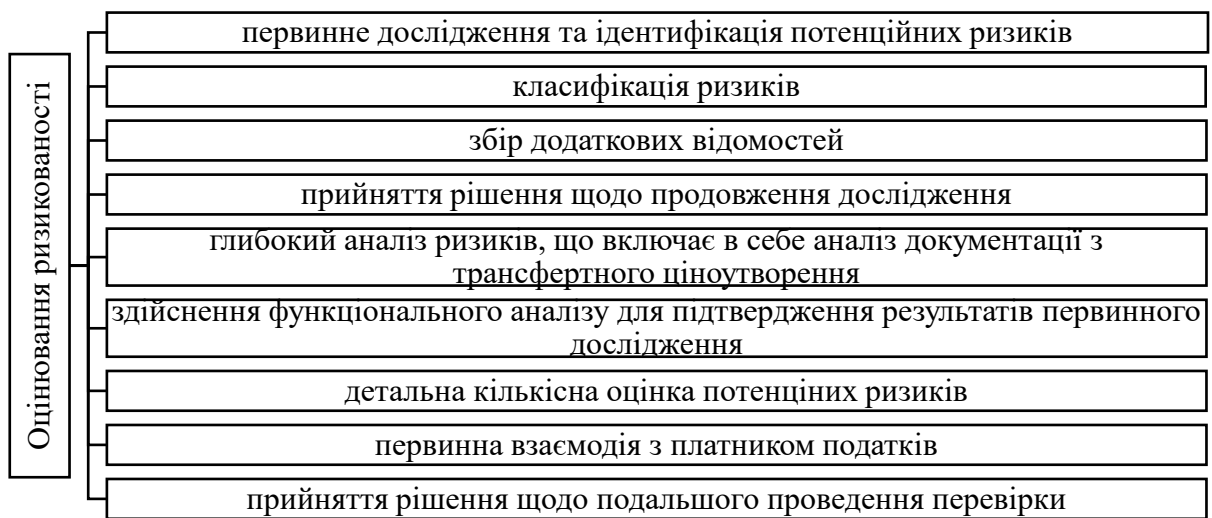


Рис 3.1. Процедура оцінювання ризиків

*Джерело:* складено за [68].

Як вказано вище, процес вітчизняного здійснення моніторингу є схожим та загалом відповідає міжнародним стандартам, маючи певні відмінності. Детальніше розглянемо їх у наступному підрозділі.

### 3.2. Інформаційна база та процедури контролю механізму трансфертного ціноутворення

Для виявлення ймовірних ризиків заниження суб'єктом господарювання податкових зобов'язань податкові органи мають перевірити різноманітну сукупність даних. Інформаційною базою можуть слугувати фінансові звіти платника податків, угоди між ним та контрагентом-нерезидентом, подробиці про товари та послуги, розрахунки між сторонами операцій, інформація про ринкові умови, дані про подібні угоди, а також інші відповідні дані. Ця інформація дозволяє податковим органам перевіряти, чи відповідають трансфертні ціни ринковим умовам, і чи не ухиляється особа від сплати податків.

При здійсненні моніторингу контрольованих операцій можна виділити три окремі етапи (Додаток II).

На I етапі процедури моніторингу податковий орган може звернутися з письмовою вимогою щодо надання додаткових відомостей, якщо проведене дослідження вказує на наявність ризиків недотримання принципу «витягнутої

руки», свідомого ухилення від обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань [6]. Дана вимога подається відповідно до передбаченого п. 73.3 ст. 73 Податково кодексу, – у наданій вимозі вказуються причини її надання, відомості, які можуть підтвердити наявність даних мотивів, а також список документів, що зобов'язана надати юридична особа.

Запит (вимога) повинен бути завірений підписом керівника або іншої уповноваженої особи податкового органу і печаткою. У разі недотримання цих правил, суб'єкт господарювання не зобов'язаний надавати запитувані документи. Проте, у разі дотриманням правил надання запиту (вимоги) контролюючим органом, запитувані дані необхідно надати продовж 15 робочих днів з дати отримання такого запиту (вимоги) [2].

У тому випадку, якщо на I етапі суб'єкт господарювання виявив самотійно або контролюючий орган повідомив про недотримання контрольованими операціями правила «вितягнутої руки», компанія має право самотійно коригувати ціни, а також суми податків до сплати, якщо після вчинення вказаних дій не буде прослідковуватись зменшення суми податкових зобов'язань [6].

При самотійному коригуванні юридична особа може за власним рішенням обрати показник коригування (максимальний / мінімальний показник межі цін або ж рентабельності). Контролюючий орган вносить корективи до цін та податкових зобов'язань до того рівня медіани діапазону тих цін (рентабельності), який розраховується відповідно до Порядку [11], що може значно збільшити суму податкових зобов'язань суб'єкта господарювання.

Суму таких зобов'язань, що розрахована шляхом самотійного коригування, обов'язково потрібно сплатити не більше ніж за 10 календарних днів з дати здійснення коригування. При несвоечасній сплаті, нарахування пені розпочинається по завершенню 270 календарних днів, що наступають за останнім днем терміну сплати зобов'язання.

Варто зазначити, що суб'єкт господарювання не має права самотійно коригувати питання дотримання принципу «вितягнутої руки», тож необхідно оцінити можливі розміри додаткових нарахувань при проведенні коригування

податковим органом уже на етапі одержання запиту про надання додаткових відомостей. Якщо додаткові нарахування в результаті самостійного коригування невеликі, то варто здійснити дане коригування, не чекаючи здійснення перевірки контролюючими органами.

Якщо на II етапі моніторингу звітність контрольованих операцій вказує на недотримання принципу «витягнутої руки», то ДПС може надати платникові податків вимогу про надання додаткової інформації з трансфертного ціноутворення. Вимога надається з 1 жовтня року, що наступає за календарним роком проведеної контрольованої операції [6].

Суб'єкт господарювання повинен надати запитувані документи в орган, зазначений вимогою в обов'язковому порядку, не пізніше 30 календарних днів від дати отримання. Зважаючи на те, що ПКУ містить досить великий перелік інформації, що повинна входити до документації щодо трансфертного ціноутворення, варто підготувати таку інформацію завчасно, а після отримання податкової вимоги лише за необхідності переглянути та оновити її.

Якщо на III етапі моніторингу у досліджуваних документах є неповні відомості з питань, зазначених вище, то органи контролю надають запит (вимогу) про додаткове подання тих відомостей, яких не вистачає. Термін надання запитуваної інформації становить 30 календарних днів з дати отримання податкового запиту. Якщо інформацію не надано у передбачений строк, виникає підстава для перевірки [6; 48].

Крім повноти розкриття документів, контролюючий орган досліджує достатність і повноту обґрунтування дотримання контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Підсумки дослідження, що вказують на недотримання даного принципу, можуть використовуватись з метою вирішення проведення перевірки у якості підтвердження наявності мотивів для її проведення.

Перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» кардинально відрізняються від інших документальних перевірок, насамперед з підстав призначення, процедур та строків їх проведення. Податковий кодекс зазначає, що перевірка з питань дотримання платником

податків принципу «витагнутої руки» проводиться відповідно до загальних положень глави 8 розділу II ПКУ але з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 Кодексу. Згідно ПКУ тривалість перевірки з питань дотримання принципу "витагнутої руки" не повинна перевищувати 30 місяців (18 місяців з можливістю продовжити на 12 місяців).

Контролююча особа повинна сповістити підприємство про проведення перевірки, надіславши письмове повідомлення, яке містить дату та мету перевірки. Крім того, у цьому повідомленні мають бути зазначені дані про контролюючу особу, термін та форму проведення перевірки, а також перелік документів, які потрібно мати на момент перевірки.

Контролюючий орган також має право проводити зустрічі з платником податків та проводити опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції. Платники податків зобов'язані забезпечити можливість таким посадовим особам провести опитування відповідних посадових осіб або працівників.

Контролююча особа перевіряє наявність та відповідність документів, необхідних для проведення перевірки, та визначає, які документи ще потрібно надати. Після проведення перевірки контролююча особа складає акт перевірки, який містить відомості про підприємство, що перевірялося, дату та мету перевірки, результати перевірки та висновки щодо відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства. У разі ненадання документів (інформації) на запит контролюючого органу або надання неповної інформації посадові особи контролюючого органу, які проводять перевірку, мають право провести зустрічну звірку таких платників податків.

Крім того податківці можуть відвідувати та проводити з дозволу платника податків огляд приміщень, об'єктів та споруд, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з проведенням контрольованої операції.

Отже, моніторинг є первинним осередком у процедурі податкового контролю дотримання контрольованими операціями принципу «витагнутої руки». А також інформація, що отримана в результаті моніторингу, застосовується з

метою прийняття рішення про здійснення перевірки та в якості додаткових відомостей протягом перевірки. Якщо під час моніторингу виявлено недотримання принципу «витягнутої руки» велика ймовірність початку проведення перевірки у якості підтвердження наявності мотивів для її проведення.

### 3.3. Проблеми та перспективи контролю механізму трансфертного ціноутворення

Незважаючи на те, що в Україні існує нормативно-правове регулювання механізму трансфертного ціноутворення, існують деякі проблеми, пов'язані з контролем цього механізму. Основні з них наведені на рис. 3.2):

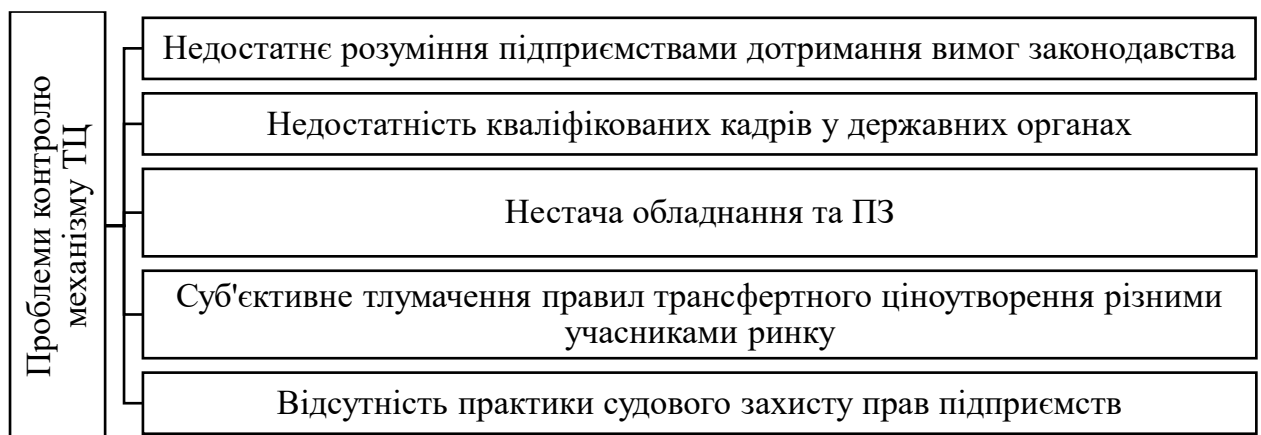


Рис. 3.2. Проблеми контролю механізму ТЦ

*Джерело:* розроблено автором.

Недостатнє розуміння підприємствами необхідності дотримання вимог законодавства з питань трансфертного ціноутворення та обліку контрольованих операцій може призвести до порушень та недостатньої документації щодо проведених операцій. Часто підприємства можуть не мати належного розуміння ризиків та наслідків, які можуть виникнути в разі порушення вимог законодавства з питань трансфертного ціноутворення, а також не бачити потенційної користі від його дотримання. Це може призвести до того, що підприємства не будуть звертати належної уваги на питання трансфертного ціноутворення та не будуть здійснювати необхідного контролю за дотриманням вимог законодавства, що

знову ж таки може стати причиною порушень та негативно вплинути на їхню діяльність та репутацію.

Недостатність кваліфікованих кадрів у державних органах, які займаються контролем за дотриманням вимог трансфертного ціноутворення призводить до того, що часто такі органи не можуть виявити порушення в трансфертному ціноутворенні та недодержання вимог податкового законодавства. Крім того, зазвичай мало хто знає про механізм трансфертного ціноутворення, його правила та принципи, що також ускладнює контроль за його дотриманням. Запровадження спеціальної підготовки для таких фахівців може допомогти зменшити цю проблему та забезпечити більш ефективний контроль за трансфертним ціноутворенням.

Нестача обладнання та програмного забезпечення для здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням. У більшості випадків, державні органи мають обмежені ресурси та засоби для ефективного контролю за дотриманням цього механізму, тому часто порушення залишаються непоміченими.

Відсутність однозначної методології визначення адекватної вартості товарів та послуг. Така невизначеність може призвести до того, що сторони можуть надмірно занижувати чи завищувати ціни для отримання переваг на ринку або для уникнення сплати податків. Недостатньо чіткий регуляторний фреймворк може також призвести до суб'єктивного тлумачення правил трансфертного ціноутворення різними учасниками ринку, що ускладнює контроль за дотриманням законодавства. Для вирішення цієї проблеми необхідно встановити чіткі правила та методології визначення адекватної вартості товарів та послуг між пов'язаними сторонами, які будуть детально описані в законодавстві та відповідних документах, що попередить надмірне регулювання, яке може призвести до збільшення податкового тягарю на підприємства.

У разі порушення правил трансфертного ціноутворення можуть виникати конфлікти між підприємствами та контролюючими органами, які в разі незгоди з підрахунками податків можуть вимагати їх додаткової оплати. Це може підірвати довіру до системи оподаткування. В ідеалі, у разі виникнення таких конфліктів

мають бути викликані експерти, що можуть допомогти визначити адекватну вартість товарів та послуг, але відсутність чіткої методології та достатньої практики судового захисту може призвести до суб'єктивізації процесу вирішення таких конфліктів та недостатнього захисту прав підприємств.

Для зменшення цих проблем, необхідно використовувати ефективні механізми контролю за трансфертним ціноутворенням, збільшення кваліфікації податкових і митних служб, а також встановлення ефективної співпраці між країнами.

Разом з тим, Україна прагне вдосконалити механізми контролю механізму трансфертного ціноутворення, зокрема забезпечити більш ефективну роботу контролюючих органів, вдосконалити методику контролю та звітності. Деякі з перспектив в цій сфері включають (рис.3.3):



Рис. 3.3. Перспективи контролю механізму ТЦ

*Джерело:* розроблено автором.

Перспектива розвитку електронних систем звітності може включати в себе такі аспекти:

- Розширення переліку інформації, що міститься в Звіті про контрольовані операції, зокрема, щодо переліку контрольованих операцій, розподілу доходів та витрат між пов'язаними особами, інформації про забезпечення, здійснене контрольованою особою.

- Запровадження інших форматів Звітів про контрольовані операції, таких як електронні звіти, що дозволяють швидше та ефективніше збирати інформацію.

- Підвищення вимог до якості інформації в Звіті про контрольовані операції, зокрема, щодо її повноти та достовірності.

– Розробка інструментів для аналізу та порівняння Звітів про контрольовані операції між різними платниками податків з метою виявлення можливих порушень.

Дані аспекти дадуть змогу полегшити обмін інформацією між державними органами та підприємствами, що сприятиме більш ефективному контролю дотримання вимог трансфертного ціноутворення.

Україна повинна більше співпрацювати з міжнародними організаціями та іншими країнами в області контролю механізму трансфертного ціноутворення. Україна зосереджується на розвитку ефективного контролю механізму трансфертного ціноутворення і співпраці з міжнародними організаціями, такими як ОЕСР та ЄС, для забезпечення відповідності національного законодавства міжнародним стандартам. Крім того, Україна підписала угоду про обмін інформацією з питань податкової політики з країнами-членами ОЕСР, що дозволяє обмінюватися даними про трансакції між пов'язаними сторонами та розширювати міжнародну співпрацю. Також в Україні активно розвивається практика аудиту та консультування з питань трансфертного ціноутворення, що дозволяє підприємствам отримувати якісну підтримку у вирішенні питань контролю за дотриманням вимог законодавства та визначення адекватної вартості товарів та послуг. Таким чином, перспективи контролю механізму трансфертного ціноутворення в Україні пов'язані з розвитком міжнародної співпраці та впровадженням сучасних аналітичних інструментів. Це допоможе вдосконалити методологію та стандарти контролю та сприятиме більш ефективному виявленню порушень.

Українські податківці повинні продовжувати вдосконалювати методи контролю механізму трансфертного ціноутворення з урахуванням нових технологій та міжнародних стандартів. Для цього можуть бути використані різноманітні підходи, такі як:

– Використання більш складних аналітичних методів, таких як економетричні моделі та моделі оцінки ризику. Це дозволить більш точно

оцінювати вартість трансакцій та виявляти порушення вимог трансфертного ціноутворення.

– Використання технологій штучного інтелекту для аналізу великих обсягів даних. Такі технології можуть автоматизувати процеси контролю та виявлення порушень, що дозволить збільшити ефективність контрольних заходів.

– Впровадження нових стандартів та рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення, які враховують нові тенденції у світовій практиці та визначають більш точні критерії оцінки вартості трансакцій.

– Розроблення спеціалізованих програмних засобів для контролю трансфертного ціноутворення, які забезпечують більш точну та швидку обробку даних, а також можуть давати рекомендації щодо відповідності вартості трансакцій вимогам законодавства.

Удосконалення методів контролю може допомогти забезпечити більш ефективний контроль за дотриманням вимог трансфертного ціноутворення в Україні та зменшити ризик порушення законодавства з цього питання.

Україна повинна забезпечити належний рівень фахових знань та навичок у сфері трансфертного ціноутворення, а також бути в курсі змін в міжнародному законодавстві та практиці. Уряд України вже прийняв кроки щодо підвищення компетентності контролюючих органів, зокрема, створивши спеціалізовану службу з контролю за трансфертним ціноутворенням (State Tax Service of Ukraine) та запровадивши обов'язкову сертифікацію спеціалістів, які працюють у сфері трансфертного ціноутворення. Додатково, можуть бути запроваджені спеціальні курси навчання, семінари та тренінги для працівників контролюючих органів, що дозволить їм отримати більш детальні знання та навички у сфері трансфертного ціноутворення. Крім того, можливо розглянути можливість створення експертної ради з трансфертного ціноутворення, яка б могла надавати допомогу контролюючим органам у складних справах та забезпечувати належний рівень експертизи.

Ініціатива BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) є глобальною програмою, започаткованою ОЕСР, спрямованою на боротьбу зі зменшенням бази

оподаткування та виведенням прибутків за межі країн, що призводить до податкових втрат для держав. Україна долучилася до ініціативи BEPS у 2016 році, прийнявши багато рекомендацій, що визначені в рамках ініціативи. Ці рекомендації стосуються таких аспектів, як удосконалення стандартів звітності, забезпечення більш ефективного обміну інформацією між країнами, зміцнення правил щодо визначення місця прибуткового оподаткування та інших. Впровадження міжнародних стандартів, розроблених в рамках ініціативи BEPS, може покращити контроль механізму трансфертного ціноутворення в Україні, забезпечивши більш ефективний обмін інформацією між країнами та удосконалюючи стандарти звітності для корпорацій. Це може допомогти зменшити податкові втрати та забезпечити більш ефективний контроль за дотриманням вимог трансфертного ціноутворення.

Загалом, перспективи контролю механізму ТЦУ в Україні відкриті і можуть бути успішно реалізовані при певних умовах. До них можна віднести подальшу модернізацію законодавства та збільшення ефективності податкової служби, забезпечення належного рівня кваліфікації та забезпечення необхідної технічної бази, покращення міжнародної співпраці в області боротьби з податковими злочинами, а також створення сприятливих умов для привабливості інвестицій в Україну. Однак, слід враховувати, що багато в чому ефективність контролю залежить від відповідального ставлення суб'єктів господарювання до питань податкової декларації та сплати податків. Тому наряду з контрольними заходами, важливо проводити свідому роботу зі збільшення обізнаності платників податків щодо важливості дотримання правил ТЦУ та податкового законодавства в цілому.

## ВИСНОВКИ

При написанні роботи було проаналізовано сутність поняття «трансфертне ціноутворення», «трансфертна ціна», описано принцип «витягнутої руки», було вивчено нормативні документи нормативно-правове регулювання та економічну літературу з питань обліку операцій та механізму трансфертного ціноутворення, проаналізовано діючу практику та наведено приклад обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», описано формування та процедуру механізму контролю трансфертного ціноутворення, що дозволило зробити наступні висновки:

1. Багато вчених, як вітчизняних, так і зарубіжних, досліджували функціонування трансфертних цін, що зумовило наявність різних тлумачень даної категорії, які змінювалися разом зі зміною економічної думки. Загалом ТЦУ як об'єктивно існуюче поняття забезпечує господарську діяльність транснаціональних корпорацій та різних компаній, сприяє активізації наукових досліджень і, як наслідок, сприяє послідовній ринковій трансформації глобальної та національних економік.

2. Для забезпечення ефективності механізму трансфертного ціноутворення на підприємстві рекомендується використовувати комплексну програму, яка включатиме в себе такі елементи, як аналіз та діагностика, розробку методології, підготовку обґрунтувань та звітності. Також важливо визначити ролі та відповідальність всередині компанії щодо контролю за трансфертним ціноутворенням, залучивши такі служби, як юридична, бухгалтерська, інформаційні технології, комерційна та планово-економічна.

3. До суб'єктів трансфертного ціноутворення в Україні відносяться державні органи, українські компанії та компанії-нерезиденти. Державні органи контролюють дотримання правил трансфертного ціноутворення, українські компанії здійснюють операції, що підлягають під трансфертного ціноутворення, а компанії-нерезиденти здійснюють операції з українськими компаніями.

4. Податковий кодекс містить положення, що регулюють контроль механізму трансфертного ціноутворення. Один з таких принципів – принцип

«витагнутої руки» - зазначає, що обсяг оподаткованого прибутку, отриманого від контрольованих операцій, вважається таким, що відповідає умовам неконтрольованих операцій, якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами в подібних умовах. Господарські операції вважаються контрольованими, якщо одночасно виконуються певні умови, такі як перевищення річного доходу платника податків та обсягу господарських операцій з кожним контрагентом.

5. Організація облікового процесу операцій у системі трансфертного ціноутворення є частиною організації загального бухгалтерського обліку на підприємстві, який полягає у формуванні та впровадженні належного інформаційного комплексу спрямованого на забезпечення потреби в інформації зовнішніх та внутрішніх користувачів.

6. Організація ефективного обліку операцій з трансфертного ціноутворення відіграє важливу роль у функціонуванні компанії. Для забезпечення оптимальної роботи облікової системи необхідно ретельно підібрати методи та форми обліку, дотримуючись законодавчих принципів та положень документів.

7. Звітність з трансфертного ціноутворення є важливим елементом системи контролю. Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній є обов'язковими звітами, які повинні подавати українські компанії, що здійснюють контрольовані операції. Ці звіти містять важливу інформацію про такі операції, яка використовується контролюючими органами для моніторингу та перевірки дотримання правил трансфертного ціноутворення. Локал-файл (документація з трансфертного ціноутворення) та глобальна документація з трансфертного ціноутворення є детальними описами стратегії та методів ціноутворення, які використовуються компанією. Ці документи є важливим елементом доказової бази для захисту від можливих податкових спорів та контролюючих перевірок. Звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній містить інформацію про розподіл доходів та податкових платежів між країнами, де діють компанії міжнародної групи. Цей звіт є важливим для забезпечення відповідності до міжнародних стандартів щодо боротьби з

ухиленням від оподаткування та забезпечення більш прозорої та ефективної оподаткування міжнародної торгівлі.

8. В результаті обґрунтування відповідності операцій ПрАТ «ІМКК» було здійснено економічний аналіз та порівняльний аналіз. Було використано можливість застосування податкової оптимізації, яке означає законну мінімізацію податків за допомогою використання всіх передбачених законних методів. Після проведення ПрАТ «ІМКК» самостійного коригування фінансового результату умови частини операцій відповідатимуть принципу «витягнутої руки».

9. Україна має встановлений механізм моніторингу контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення, який здійснюють контролюючі органи відповідно до встановлених порядків. Моніторинг є специфічним видом податкового контролю, що дозволяє виявляти та аналізувати ризики заниження податкових зобов'язань суб'єктів господарювання та вчасно контролювати подання звітності. Контролюючі органи не здійснюють особливого втручання в діяльність суб'єктів господарювання, оскільки аналізують інформацію, яка вже наявна у розпорядженні контролюючого органу.

10. Інформаційна база та процедури контролю механізму трансфертного ціноутворення є ключовими компонентами ефективного контролю за цим механізмом. Ці процедури включають в себе встановлення правил та процедур, які вимагають від суб'єктів господарювання подавати документи, що підтверджують коректність трансфертних операцій, а також проведення аудитів та перевірок з метою виявлення можливих порушень. Інформаційна база, у свою чергу, повинна включати в себе інформацію про трансфертні операції, що здійснюються між контрагентами-нерезидентами, а також інші документи та дані, що необхідні для контролю за дотриманням вимог законодавства з питань трансфертного ціноутворення. Важливо, щоб інформаційна база була доступна для використання контролюючими органами, а також, щоб процедури контролю були прозорими та відповідали вимогам законодавства.

11. У загальному, контроль за механізмом трансфертного ціноутворення є важливим елементом податкової політики багатьох країн. В Україні, як і в інших

країнах, існують проблеми, пов'язані з недостатньою ефективністю контролю, але можливості для його поліпшення теж є. Для досягнення більшої ефективності необхідно підтримувати відповідність законодавства світовим стандартам, забезпечити належну кваліфікацію і технічну базу контролерів, покращити міжнародну співпрацю та використовувати новітні технології. Крім того, важливо збільшувати свідомість платників податків щодо важливості дотримання правил трансфертного ціноутворення та виконання податкового законодавства загалом. Всі ці заходи допоможуть забезпечити більш ефективний контроль трансфертного ціноутворення в Україні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.08.2021)
3. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.05.2023).
4. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.05.2023).
5. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.03.2023).
6. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: наказ М-ва фінансів від 14 серпня 2015 р. №706 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15>. (дата звернення: 15.03.2023).
7. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: наказ М-ва фінансів від 10 березня 2016 р. № 344 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16> (дата звернення: 26.03.2023).
8. Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей

трансфертного ціноутворення: постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 2015 р. №504 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 26.03.2023).

9. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»: постанова Кабінету Міністрів України від 08 вересня 2016 р. №616 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF> (дата звернення: 17.04.2023).

10. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616: постанова Кабінету Міністрів України від 09 грудня 2020 р. №1221 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 17.04.2023).

11. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабінету Міністрів України від 04 червня 2015 р. №381 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.04.2023).

12. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2017 року №191 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/191-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.03.2023 р.).

13. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення: наказ М-ва фінансів від 13 липня 2017 р. №629 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17#Text> (дата звернення: 24.04.2023).

14. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: наказ М-ва фінансів від 18 січня 2016 р. №8 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16> (дата звернення: 28.04.2023).

15. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ М-ва фінансів від 20 жовтня 2015 р. №897 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text> (дата звернення 20.03.2023 р.).

16. Про внесення змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ М-ва фінансів від 20 лютого 2023 р. № 101 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0412-23#Text> (дата звернення: 26.04.2023).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ М-ва фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 10.03.2023 р.).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ М-ва фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 10.03.2023 р.).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Д Вплив змін валютних курсів»: наказ М-ва фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення 10.03.2023 р.).

20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ М-ва фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99/> (дата звернення 10.03.2023 р.).

21. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 №839. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21) (дата звернення 15.03.2023 р.).

22. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п#n10> (дата звернення 15.04.2023 р.).

23. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи: постанова Кабінету Міністрів України від 4 липня 2017 р. № 480 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п#n8> (дата звернення 19.03.2023 р.).

24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 20.04.2023 р.).

25. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній: наказ М-ва фінансів України від 14 грудня 2020 р. №764 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text> (дата звернення: 26.04.2023).

26. Порядок заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу: наказ М-ва фінансів від 25 серпня 2022 р. № 254 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-22#Text> (дата звернення: 26.04.2023).

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 р. № 466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 20.04.2023).

28. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня.1991 р., № 959-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 20.04.2023).

29. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення у фінансовій системі транснаціональної корпорації: Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2005. 223 с.

30. Жукова О. В. Трансфертне ціноутворення: український варіант. Київ: Ліра-К, 2014. 184 с.
31. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: дис. д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 "Загальна теорія бухгалтерського обліку". Київський НУ ім. В. Гетьмана. Київ: Вид-во "Наука", 2008. 651 с.
32. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні : проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
33. Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 372 с. URL: <https://buklib.net/books/21900/>.
34. Радецька Л. П., Овод Л. В. Управлінський облік: навч. посіб. Київ: ВЦ «Академія», 2007. 352 с.
35. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С. М. Гончарова. К.: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.
36. Задоя А. О., Вегнер С.А. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі. *Академічний огляд*. 2011. № 2 (35). С. 156-163.
37. Десятнюк О. М., Черевко О. В. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки. *Економіст*. № 1. 2015. С. 45-48.
38. Гончар А.О., Мельник Т.Г. Трансфертне ціноутворення як сучасний аспект в управлінні підприємства. 2022. URL: <https://d.conf.vntu.edu.ua/index.php/fiip/fiip2022/paper/viewFile/14613/12357>
39. Іванова О. В. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення. *International scientific e-journal Logos-online*. 2020. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.61.html> (дата звернення: 09.05.2023).

40. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 7. С. 65–73.
41. Кулинич М. Б. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник ТНЕУ*. 2016. С. 159-167.
42. Мельниченко Р. Адміністративно-правове регулювання трансфертного ціноутворення. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 99-112.
43. Загрядська М. Трансфертне ціноутворення – сучасні аспекти застосування. *Всеукраїнське професійне юридичне видання*. 2019. № 25-26 (679-680). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-cinoutvorennya--suchasni-aspekti-zastosuvannya.html> (дата звернення: 26.04.2023).
44. Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*, № 1 (99), 2022. С. 62–68.
45. Карпенко І. В. Методика обліку трансфертного ціноутворення на підприємствах торгівлі. *Науковий вісник Ужгородського університету: серія: Економіка; зб. наукових праць*. Ужгород: Говерла, 2018. Вип.1 (51). С. 416-424.
46. Корінь І. С. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/5397/5290>
47. Ларіонов М. О. Особливості моніторингу контрольованих операцій в Україні: шляхи вдосконалення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26) С. 416-424. URL: [http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1\\_2019/32.pdf](http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1_2019/32.pdf)
48. Дзюба П.В. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1 (530). С. 14–22.
49. Алексєєва А. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 3. С. 85-95.

50. Рогова Н. В. Облікове забезпечення контролю трансфертного ціноутворення. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 5. С. 204-207.

51. Засадний Б. Формування облікової політики підприємства щодо пов'язаних сторін. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2015. Вип. 10. С. 24-30.

52. Литвиненко Н.О. Аналітичний облік внутрішніх розрахунків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.2. С. 277- 284.

53. Гойло Н.В. Трансфертне ціноутворення при здійсненні внутрішньогрупових операцій: поняття та вплив на показники фінансової звітності. *Економіка: реалії часу*. Науковий журнал. 2016. № 3 (25). С. 150-160.

54. Мішин М. Пов'язаність осіб для цілей трансфертного ціноутворення: правові засади та математичні розрахунки. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2014. №1. С.35-38.

55. Тищук Т. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії відпливу капіталу. *Національний інститут стратегічних досліджень*. 2017. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/739> (дата звернення: 26.04.2023).

56. Крошко О. Трансфертне ціноутворення як шлях до легальної мінімізації податків. *Шевченківська весна 2023. Повоєнне відновлення економіки України. Проблеми та перспективи* URL: <https://econom.knu.ua/science/conferences/2023-2/>.

57. Механізм ТЦУ має стати ефективним інструментом наповнення держбюджету. Верланов С. О. *Дебет-Кредит* веб-сайт. URL: <https://news.dtkk.ua/law/inspections/56916-mexanizm-tcu-maje-stati-efektivnim-instrumentom-narovnennya-derzbyudzetu-verlanov> (дата звернення: 09.03.2023).

58. Якушко І. В. Трирівнева документація по трансфертному ціноутворенню буде застосовуватись починаючи з 2021 року *Державна податкова служба України* веб-сайт. URL: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-434668.html> (дата звернення: 09.03.2023).

59. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua> (дата звернення: 05.05.2023).

60. Офіційний сайт Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків. URL: <https://cвр.tax.gov.ua> (дата звернення: 05.05.2023).

61. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «MEDoc IS» URL: <http://me-doc.dp.ua>.

62. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «Арт-звіт плюс» URL: <https://art-zvit.com.ua>.

63. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «iFin» URL: <https://www.ifin.ua>.

64. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «Фредо-Звіт» URL: <https://fredo.com.ua>.

65. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «Соната» URL: <https://sonatazvit.com.ua>.

66. Сайт програмного забезпечення для подання звітності до контролюючих органів «Taxer» URL: <https://taxer.ua/uk/>.

67. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD Publishing. August 2009. 247 P. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2009\\_tpg-2009-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2009_tpg-2009-en) (дата звернення: 26.04.2023).

68. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD Publishing. August 2010. 372 P. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en110](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en110) (дата звернення: 26.04.2023).

69. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD Publishing. July 2017. 608 P. URL: <https://read.oecd->

ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\_tpg-2017-en# (дата звернення: 26.04.2023).

70. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD Publishing. January 2022. 659 P. URL: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\\_0e655865-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en) (дата звернення: 26.04.2023).

71. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13. 2015 Final Report. G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD Publishing, 2015. 70 P. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>. (дата звернення: 26.04.2023).

72. Country-by-Country Return XML Schema: User Guide for Tax Administrations : Version 2.0. Paris : OECD Publishing. June 2019. 45 P. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrationsjune-2019.pdf>. (дата звернення: 26.04.2023).

73. General Explanation Of The Tax Reform Act Of 1986 (H.R.3838, 99th Congress; Public Law 99-514 URL: <https://www.jct.gov/publications/1987/jcs-10-87/> (дата звернення: 05.05.2023).

74. International income taxation and developing countries. Authors UN Centre on Transnational Corporations. New York : UN, 1988, 108 P.

75. Horngren, C. T., Foster, G. and Datar, S. M. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. New Delhi. Prentice-Hall India Ltd. 2000. 485 P.

76. Rashad Abdel-Khalik and Edward J. Lusk. The Accounting Review "*Transfer Pricing--A Synthesis*". Jan., 1974 Vol. 49, №. 1, P. 8-23.

77. Lorraine Eden. Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. Toronto: University of Toronto Press, 1998. P. 757.

78. Watson, D.H. and Baumler, J.V. *Transfer pricing: a behavioural context*. *Accounting review*. №50 (3). July, 1975. P. 466-474.

## Додатки

## Додаток А

Підходи до визначення трансфертної ціни зарубіжними та українськими науковцями

Науковці	Трактування	Рік публікації	Власні коментарі
Трактування сутності поняття «трансфертна ціна»			
Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Фостер	Трансфертна ціна - це внутрішня ціна, за якою один підрозділ підприємства (цех, відділ та ін.) передає іншому продукцію чи послугу	1995	Автори надто вузько окреслюють поняття трансфертної ціни
В. Абдалла	Трансфертна ціна визначається як ціна, за якою товар чи послуга продається одним департаментом, підрозділом чи дочірньою компанією транснаціональної компанії, а купується іншим департаментом, підрозділом чи дочірньою компанією тієї ж транснаціональної корпорації	1989	Автор зосереджує увагу лише на одній групі ТНК, хоча трансфертні ціни можуть встановлюватись із будь-якими контрагентами
Дзюба П. В.	Трансфертна ціна є такою ціною, яка встановлюється на будь-який об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між взаємозв'язаними компаніями чи структурними підрозділами однієї компанії у разі, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон	2005	Автор визначає, що об'єкт торгівлі повинен обов'язково перетинати митний кордон, що на нашу думку є не зовсім вірним твердженням
Трактування сутності поняття «ТЦУ»			
Л. Еден	Трансфертне ціноутворення є процесом устанавлення вартості товарів, що купуються/продаються між афілійованими одиницями транснаціональної корпорації	1998	Автор відзначив лише обмежену кількість операцій, які здійснюються між підприємствами
Радецька Л. П., Овод Л. В.	Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства]	2007	Автор відзначає трансфертну ціну вірно, проте проводить паралель між пов'язаними особами

## Продовження Додатку А

Науковці	Трактування	Рік публікації	Власні коментарі
Десятнюк О. М., Черевко О. І.	Трансфертне ціноутворення – процес впливу на фінансові показники роботи кожного учасника господарської операції при створенні та реалізації продукції для збільшення прибутку та досягнення мети бізнес-партнерів	2015	Автор визначив обмежену кількість операцій – виробництво та реалізацію продукції
Шевчук К. В.	Трансфертне ціноутворення – процес, в якому беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає виготовлену продукцію (послугу) і центр відповідальності, який приймає дану продукцію (послугу) з метою її споживання або переробки	2012	Автор надто вузько окреслює поняття трансфертної ціни, об'єкт лише продукт (послуга)
Кулинич М. Б.	Трансфертне ціноутворення – методичний елемент управлінського обліку, заснований на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати його діяльності	2016	Автор зосереджує увагу лише на одній компанії

*Джерело:* складено за [75, с.65; 76, с.20; 29, с.62; 77, с.140; 34, с.185; 37, с.46; 40, с.66; 41 с.160].

Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим  
підпунктом 39.2.1.2 ПКУ

Ангілья

Князівство Андорра

Антигуа і Барбуда

Аруба

Співдружність Багамських Островів

Барбадос

Королівство Бахрейн

Беліз

Бермудські Острови

Боснія і Герцеговина

Британські Віргінські Острови

Бруней-Даруссалам

Республіка Бурунді

Республіка Вануату

Віргінські острови Сполучених Штатів Америки

Гваделупа

Республіка Гватемала

Гернсі

Гібралтар

Особливий адміністративний район Китаю Гонконг (ЄС)

Гренада

Джерсі

Республіка Джібуті

Співдружність Домініки

Домініканська Республіка

Ісламська Республіка Іран

Ірландія

Автономне співтовариство Канарські острови Королівства Іспанія

Республіка Кабо-Верде  
Кайманові Острови  
Держава Катар  
Киргизька Республіка  
Республіка Кіпр  
Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія  
Республіка Куба  
Кюрасао  
Лаоська Народно-Демократична Республіка  
Республіка Ліберія  
Ліванська Республіка  
Князівство Ліхтенштейн  
Республіка Маврикій  
Особливий адміністративний район Китаю Макао  
Колишня Югославська Республіка Македонія  
Федеративна територія Лабуан Малайзії  
Мальдівська Республіка  
Королівство Марокко  
Мартініка  
Республіка Маршаллові Острови  
Федеративні Штати Мікронезії  
Республіка Молдова  
Князівство Монако  
Монтсеррат  
Республіка Науру  
Ніуе  
Об'єднані Арабські Емірати  
Султанат Оман  
Острів Мен  
Острови Кука

Острови Теркс і Кайкос  
Республіка Палау  
Республіка Панама  
Республіка Парагвай  
Співдружність Північних Маріанських Островів  
Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки  
Пуерто-Ріко  
Незалежна держава Самоа  
Республіка Сан-Марино  
Демократична Республіка Сан-Томе і Прінсіпі  
Республіка Сейшельські Острови  
Сент-Вінсент і Гренадіни  
Сент-Кітс і Невіс  
Сент-Люсія  
Республіка Сінгапур  
Сінт-Мартен (Нідерландська частина)  
Республіка Судан  
Демократична Республіка Тімор-Лешті  
Туркменістан  
Республіка Узбекистан  
Чорногорія

*Джерело:* складено за [22].

## Додаток В

## Додаток ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Самостійне коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань платника податку

Загальні відомості <sup>2</sup>				Код найменування операції <sup>2</sup>	Предмет контрольованої операції <sup>2</sup>				Дата здійснення операції <sup>2</sup>		Номер додатка <sup>4</sup>	Номер з/п контрольованої операції <sup>5</sup>	При продажу товарів (робіт, послуг)		При придбанні товарів (робіт, послуг)	
повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи, яка бере участь у контрольованій операції	код особи	контракт (договір)			опис предмета операції	код типу предмета операції	код товару за УКТ ЗЕД <sup>3</sup>	код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг <sup>3</sup>	з	по			мінімальне значення діапазону цін / рентабельності <sup>6</sup>	сума коригування	максимальне значення діапазону цін / рентабельності <sup>6</sup>	сума коригування
		дата	номер													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	17	
<b>Коригування щодо товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів, операції з якими відображаються у додатку ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств</b>																
<b>Усього<sup>7</sup></b>																
<b>Цінні папери, операції з якими відображаються у додатку ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств</b>																
<b>Усього<sup>8</sup></b>																

Джерело: складено за [15].

## Витяг з Додатку РІ

Різниці, на які збільшується фінансовий результат		
код	назва різниці	сума
3.1.3 ТЦ <sup>1</sup>	Сума перевищення ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки", над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відобразитися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 розділу I Податкового кодексу України за результатами податкового (звітного) року (підпункт 140.5.1 пункту 140.5 статті 140 розділу III ПКУ)	
3.1.7	Сума 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Податкового кодексу України), реалізованих на користь нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (підпункт 140.5.5-1 пункту 140.5 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)	
3.1.7.1	Сума 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Податкового кодексу України), реалізованих на користь нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (підпункт 140.5.51 пункту 140.5 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)	

Джерело: складено за [15].

**Баланс**  
**(Звіт про фінансовий стан)**  
на 31.12.2022 р.  
Форма №1

		Код за ДКУД	
			1801001
Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000	87	27
первісна вартість	1001	221	225
накопичена амортизація	1002	( 134 )	( 198 )
Незавершені капітальні інвестиції	1005	6 465	18 015
Основні засоби	1010	139 001	118 587
первісна вартість	1011	236 543	237 681
знос	1012	( 97 542 )	( 119 094 )
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0
первісна вартість	1016	0	0
знос	1017	( 0 )	( 0 )
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0
первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	( 0 )	( 0 )
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	145 553	136 629
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100	85 207	66 171
Виробничі запаси	1101	34 358	27 375
Незавершене виробництво	1102	5 301	3 544
Готова продукція	1103	45 215	35 252
Товари	1104	333	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестраховання	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	153 770	226 067
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	71 649	86 360
з бюджетом	1135	26 485	23 972
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	15 964	15 267

## Продовження Додатку Д

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	5 078	2 736
Готівка	1166	0	2
Рахунки в банках	1167	5 078	2 734
Витрати майбутніх періодів	1170	276	276
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	2 022	1 333
Усього за розділом II	1195	360 451	422 182
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	506 004	558 811

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	110	110
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	0	0
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-204 881	-98 978
Неоплачений капітал	1425	( 0 )	( 0 )
Вилучений капітал	1430	( 0 )	( 0 )
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	-204 771	-98 978
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	161 880	142 676
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви	1530	0	0
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	0
резерв незароблених премій	1533	0	0
інші страхові резерви	1534	0	0

## Продовження Додатку Д

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
Інвестиційні контракти	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	161 880	142 676
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	55 451	74 337
товари, роботи, послуги	1615	102 831	46 430
розрахунками з бюджетом	1620	800	1 331
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
розрахунками зі страхування	1625	642	786
розрахунками з оплати праці	1630	3 045	3 387
одержаними авансами	1635	11 081	10 435
розрахунками з учасниками	1640	1	1
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	4 339	5 375
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	370 705	372 921
Усього за розділом III	1695	548 895	515 003
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	506 004	558 811

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ПрАТ «ІМКК».

**Звіт про фінансові результати**  
**(Звіт про сукупний дохід)**  
за 2022 рік  
Форма №2

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	Код за ДКУД	
		1801003	
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 085 347	925 140
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховання	2012	( 0 )	( 0 )
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( 733 502 )	( 784 630 )
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	( 0 )	( 0 )
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090	351 845	140 510
збиток	2095	( 0 )	( 0 )
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	44 827	15 154
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0	0
Адміністративні витрати	2130	( 24 594 )	( 26 348 )
Витрати на збут	2150	( 158 987 )	( 115 828 )
Інші операційні витрати	2180	( 24 512 )	( 14 499 )
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190	188 579	0
збиток	2195	( 0 )	( 1 011 )
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	161	38
Інші доходи	2240	103	17 844
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	( 13 121 )	( 14 743 )
Втрати від участі в капіталі	2255	( 0 )	( 0 )
Інші витрати	2270	( 69 819 )	( 7 856 )
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0

## Продовження Додатку Е

Актив	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>			
прибуток	2290	105 903	0
збиток	2295	( 0 )	( 5 728 )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	0	0
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
<b>Чистий фінансовий результат:</b>			
прибуток	2350	105 903	0
збиток	2355	( 0 )	( 5 728 )

## II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	( 0 )	( 0 )
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	105 903	-5 728

## III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	627 458	759 093
Витрати на оплату праці	2505	53 776	23 360
Відрахування на соціальні заходи	2510	12 044	5 079
Амортизація	2515	21 866	19 588
Інші операційні витрати	2520	215 129	134 185
Разом	2550	930 273	941 305

## IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	439 404	439 404
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	0	0
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	241,015100	-0,013040
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0,000000	0,000000
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0,00	0,00

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ПрАТ «ІМКК».

Дані щодо операцій з реалізації товарів ПрАТ «ІМКК» на користь контрагентів-нерезидентів протягом 2022 року

Організація	Кількість	Сума продажу в (грн)
Страна (вл-ть Контрагент)		
Контрагент, Договір		
Ічнянський МКК	12 181 992,000	409 054 874,03
Азербайджан	1 749 241,000	63 005 492,50
Foodini Контракт № 03-08/21 від 03.08.2021	1 572 911,000	58 238 575,78
LEZZET QIDA SANAYE OOO КП-ЗЕД № 13-09/21 від 13.09.2021	176 330,000	4 766 916,72
Вірменія	431 549,000	21 373 842,59
AG GROUP, LLC Контракт № 15-09/20 від 15.09.2020	27 600,000	5 403 221,12
Арге Бизнес Контракт № 13-08/21 від 13.08.2021	403 949,000	15 970 621,47
Бельгія	112 800,000	4 982 580,17
Puority Comm V КП-ЗЕД № 10-11/2022 від 10.11.2022	112 800,000	4 982 580,17
Болгарія	93 744,000	4 180 451,00
Beryozka Trading LLC КП-ЗЕД № 07-10/2022 від 07.10.2022	93 744,000	4 180 451,00
ВЕЛИКА БРИТАНІЯ	884 112,000	22 864 646,12
MONTEAGLE INTERNATIONAL (UK) LIMITED КП-ЗЕД № 26-10/20 від 26.10.2020	45 096,000	945 187,99
OMNIGSS LIMITED КП-ЗЕД № 05-07/21 від 05.07.2021	793 920,000	20 455 058,48
Somerdale International Ltd Контракт міжнародної купівлі-продажі № 18-09/20 від 18.09.2020	45 096,000	1 464 399,65
Венесуела	433 201,000	10 939 794,80
OXFORD, С.А. КП-ЗЕД № 05-01/2021 від 05.01.2021	433 201,000	10 939 794,80
Грузія	522 750,000	14 136 644,00
Д Л Сервис Грузия Контракт № 04-08/21 від 04.08.2021	522 750,000	14 136 644,00
Естонія	71 440,000	2 306 915,95
Baltika Food OU КП-ЗЕД № 06-08/2022 від 06.08.2022	48 400,000	1 786 554,67
Ізраїль	405 300,000	11 820 669,35

## Продовження Додатку Ж

Організація	Кількість	Сума продажу в (грн)
Страна (вл-ть Контрагент)		
Контрагент, Договір		
Euro European Dairies (Gold Frost) Ltd / G. Willi Food Int. Ltd. Договір від 03.11.2022	112 800,000	2 928 706,04
Агат Д ЛТД Израиль Контракт № 16-08/21 від 16.08.2021 р.	292 500,000	8 891 963,31
Ірак	162 240,000	2 244 578,92
HEYDIL COMPANY GENERAL TRADING КП-ЗЕД № 11-08/21 від 11.08.2021	110 400,000	1 583 381,08
RANDJAR JAAFAR AZEEZ КП-ЗЕД № 2021-11-15 від 15.11.2021	51 840,000	661 197,84
Казахстан	119 210,000	5 044 874,25
EURASIA DS, TOO Контракт № 09-08/21 від 09.08.2021	119 210,000	5 044 874,25
Канада	96 912,000	1 466 484,02
Bedessee Imports Ltd КП-ЗЕД № 15-12/21 від 15.12.2021	96 912,000	1 466 484,02
Киргизія	1 436 583,000	55 460 704,58
Виннер торг, ОсОО Контракт № 02-08/21 від 02.08.2021	1 436 583,000	55 460 704,58
Молдова	947 236,000	31 902 341,06
SRL "PARTENER LUX" КП-ЗЕД № 12-01/19 від 11.01.2019	68 068,000	4 699 913,23
VITAFOR S.R.L. Контракт № 16-11/21 від 16.11.2021	244 920,000	7 228 457,12
VL GROUP SERVICE S.R.L. Контракт № 12-08/21 від 12.08.2021	338 572,000	10 515 087,27
Шериф ООО КП-ЗЕД № 06-07/17 від 06.07.2017	295 676,000	9 485 780,52
Монголія	303 262,000	11 491 068,94
СЕТ Импекс Монголія Контракт № 10-08/21 від 10.08.2021	303 262,000	11 491 068,94
Нідерланди	112 800,000	3 610 581,81
European Trading Agencies B.V. КП-ЗЕД № 18-05/22 від 18.05.2022	112 800,000	3 610 581,81
Німеччина	835 272,000	31 694 632,37
Dovgan GmbH Контракт міжнародної купівлі-продажі № 08-08/2022 від 08.08.2022	199 152,000	14 444 497,11
Ecolog Deutschland GmbH Контракт міжнародної купівлі-продажі № 16-09/22 від 16.09.2022	541 080,000	14 016 672,50

## Продовження Додатку Ж

Організація	Кількість	Сума продажу в (грн)
Страна (вл-ть Контрагент)		
Контрагент, Договір		
Lackmann Fleisch-und Feinkostfabrik GmbH Контракт поставки товару № 04-02/19 от 04.02.2019	95 040,000	3 233 462,76
Португалія	55 200,000	1 613 738,88
Nutritir-Distribuicao Alimentar, Lda КП-ЗЕД № 22- 01/21 від 22.01.2021	55 200,000	1 613 738,88
Республіка Корея	14 444,000	612 747,39
IE "ASSORTY PRODUCT" КП-ЗЕД № 30-07/21 від 30.07.2021	14 444,000	612 747,39
Сполучені Штати Америки	251 452,000	6 242 898,21
Cascada International Corporation Контракт міжнародної купівлі-продажу № 11-07/22 від 11.07.2022	17 088,000	458 679,38
LEA FOODS INC КП-ЗЕД № 18-03/19 від 18.03.2019	51 600,000	1 403 533,08
Nexfoods LLC Контракт міжнародної купівлі- продажу № 15-09/20 від 15.09.2020	110 400,000	1 885 098,22
ИЛГ Интернешинал Трейдинг США Контракт міжнародної купівлі-продажу № 01-04/19 від 01.04.2019	72 364,000	2 495 587,53
Тринідад і Тобаго	50 000,000	1 458 799,85
Hand Arnold Trinidad Limited Company КП-ЗЕД № 26-11/20 від 26.11.2020	50 000,000	1 458 799,85
Туніс	78 240,000	2 555 043,18
STE LEMAR TRADING КП-ЗЕД № 27-10/21 від 27.10.2021	78 240,000	2 555 043,18
Туреччина	112 800,000	4 269 310,92
REM MOBILYA GIDA VE INTIYAC MADDELERI TEKSTIL INSAAT SANAYI VE TICARET LIMITED SIRKETI FATIH SB КП-ЗЕД № 21-11/2022 від 21.11.2022	112 800,000	4 269 310,92
Туркменістан	713 950,000	27 688 018,13
Атажукін Вячеслав Юрьевич ЧП Контракт № 17- 08/21 від 17.08.2021	713 950,000	27 688 018,13
Узбекистан	435 868,000	13 868 176,64
ADLER GROUP DISTRIBUTION L.L.C. Дистриб'юторський контракт № 01-06/21 від 01.06.2021	327 168,000	9 705 768,00

*Продовження Додатку Ж*

Організація	Кількість	Сума продажу в (грн)
Страна (вл-ть Контрагент)		
Контрагент, Договір		
CENTRAL ASIA DISTRIBUTION ООО КП-ЗЕД № 02-03/21 від 02.03.2021	108 700,000	1 326 609,61
Dana Dairy Group Ltd Контракт міжнародної купівлі-продажу № 16-09/20 від 16.09.2020	597 336,000	16 112 013,15
Південна Африка	56 250,000	1 242 371,46
Shoprite Checkers (Pty) Ltd КП-ЗЕД № 18-11/21 від 18.11.2021	56 250,000	1 242 371,46
Підсумок	12 181 992,000	409 054 874,03

Джерело: складено автором на основі даних, отриманих від ПрАТ «ІМКК».

## Характеристика методів трансфертного ціноутворення

Метод	Характеристика
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (метод ПНЦ)	Полягає в порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном ринкової ціни реалізації (придбання) на ідентичні (за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у співставних операціях, визначеного у встановленому цим підпунктом порядку.
Метод ціни перепродажу	Полягає у визначенні відповідності ціни товарів контрольованої операції ринковій ціні, що полягає у зіставленні валової рентабельності сторони контрольованої операції, отриманої під час подальшої реалізації (перепродажу) товарів, що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном рентабельності
Метод «витрати плюс»	Полягає у визначенні відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції ринковій ціні, що полягає у зіставленні валової рентабельності витрат особи (продавця), яка є стороною контрольованої операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності витрат у зіставних операціях.
Метод чистого прибутку	Полягає в порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку в контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у зіставній неконтрольованій операції.
Метод розподілення прибутку	Складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у зіставній неконтрольованій операції.

Джерело: складено за [2]

## Етапи моніторингу контрольованих операцій

Назва етапу	Характеристика	Джерела, які підлягають моніторингу
I. Первинний аналіз джерел інформації	Аналізуються відомості, що містяться у податковій та фінансовій звітності, митних деклараціях та інформаційні джерела про контрольовані операції, їх ціни та аналогічні дані щодо зіставних неконтрольованих операцій	<ul style="list-style-type: none"> <li>– з митних декларацій – щодо обсягів експортноімпортних операцій з окремими нерезидентами;</li> <li>– зі звітності з податку на прибуток – щодо зростання фінансових результатів на суму 30 % вартості тих товарів, що придбані у нерезидентів / реалізовані на користь нерезидентів, зазначених у ст. 39 ПКУ; на суму перевищення нарахованих відсотків, що виникли внаслідок здійснення операцій з пов'язаними особами – нерезидентами (додаток РІ податкової декларації);</li> <li>– з реєстру податкових накладних – інформаційна база з операцій, пов'язаних з постачанням послуг нерезидентами на митній території країни;</li> <li>– зі звіту про фінансові результати діяльності – щодо фінансових витрат</li> </ul>
II. Аналіз звітності контрольованих операцій	Контроль повноти, своєчасності та актуальності подачі звітності контрольованих операцій	<p>Інформація про діяльність юридичної особи, про зіставні операції і осіб, а також результати I етапу моніторингу.</p> <p>Особлива увага приділяється фінансово-господарським показникам, що можуть вказувати на невідповідність здійснених операцій умовам принципу «вितягнутої руки» (до прикладу: отримання збитків декілька звітних періодів поспіль.</p> <p>У такому разі незалежна компанія, яка не належить складу групи компаній, змушена припинити свою діяльність, а компанія, діяльність якої здебільшого націлена на задоволення вимог групи (корпорації), продовжить здійснення своєї діяльності, спрямоване на підтримку суми прибутку групи.</p> <p>Такі випадки можуть характеризувати підтвердження недотримання принципу «вितягнутої руки», адже та компанія, що отримує збитки, при цьому, не отримує необхідної компенсації за свою роботу)</p>

*Продовження Додатку И*

Назва етапу	Характеристика	Джерела, які підлягають моніторингу
III. Вивчення документації з трансфертного ціноутворення	Податковий орган досліджує повноту розкриття інформаційної бази в документах (пп. 39.4.6. п. 39.4. ст. 39 ПКУ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– дані про компанію – область контрольованих операцій і асоційованих осіб (у поточному звітному періоді і безпосередньо на момент подання необхідної документації);</li> <li>– характеристика діяльності групи компаній;</li> <li>– інформація про структуру управління, організаційна схема суб'єкта господарювання;</li> <li>– характеристика діяльності, планування подальшої ділової активності компанії;</li> <li>– інформація про участь у реформуванні або передачі нематеріальних активів протягом поточного чи попереднього року;</li> <li>– характеристика здійснюваних контрольованих операцій (до того ж, копії угод);</li> <li>– характеристика товарів (робіт, послуг);</li> <li>– відомості про перелік здійснених розрахунків у контрольованих операціях;</li> <li>– фактори, що безпосередньо впливають на формування та затвердження цін;</li> <li>– функціональний аналіз контрольованих операцій;</li> <li>– економічно-порівняльна оцінка та вивчення порівнянних неконтрольованих операцій;</li> <li>– дані про самостійно виконане пропорційне коригування</li> </ul>

Джерело: складено за [2; 6; 48; 69].

## Характеристика методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Опис
Метод ціни перепродажу	полягає у порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), застосованої під час контрольованої операції, з діапазоном ринкової ціни реалізації (придбання) на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги) у співставних операціях, визначеного у встановленому цим підпунктом порядку.
Метод ціни перепродажу	<p>полягає у визначенні відповідності ціни товарів контрольованої операції ринковій ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності сторони контрольованої операції, отриманої при подальшій реалізації (перепродажу) товарів, що були придбані в контрольованій операції, з ринковим діапазоном валової рентабельності. Може використовуватися, зокрема, але не виключно, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування);</li> <li>- змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів</li> </ul>
Метод «витрати плюс»	<p>полягає у визначенні відповідності ціни товарів (робіт, послуг) контрольованої операції ринковій ціні, який полягає у зіставленні валової рентабельності витрат особи (продавця), яка є стороною контрольованої операції з ринковим діапазоном валової рентабельності витрат у зіставних операціях. Може застосовуватись під час:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг);</li> <li>- операцій з продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами;</li> <li>- операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.</li> </ul>
Метод чистого прибутку	<p>полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неконтрольованій операції. При застосуванні даного методу можуть використовуватись такі показники рентабельності: чиста рентабельність; чиста рентабельність витрат; рентабельність операційних витрат; рентабельність активів; рентабельність капіталу</p>
Метод розподілення прибутку	<p>складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у співставній неконтрольованій операції.</p>

Джерело: складено за [2].

## Заповнення Звіту про контрольовані операції

№	Показник (графу звіту)	Як заповнити
<b>Основна частина</b>		
<b>Загальні відомості про контрольовані операції (КО)</b>		
1	№ з/п	Контрагентів включаємо до Звіту у довільному порядку або за алфавітом, зростанням/убуванням сум операцій тощо. Однак номер за порядком повинен відповідати номеру додатка до Звіту за цим контрагентом, який складається до Звіту
2	Повне найменування особи – сторони контрольованої операції*	Наводимо по кожному нерезиденту найменування, яке зазначено було в контракті/договорі. Якщо купівля-продаж товарів (послуг) здійснювалася з нерезидентом-пов'язаною особою з залученням непов'язаних осіб (пп. 39.2.1.5 ПКУ), то в цій графі вказується повне найменування нерезидента-пов'язаної особи (абз. 2 п. 2 розд. III Порядку № 841). Якщо здійснюються господарські операції, у т.ч. внутрішньогосподарські <u>розрахунки між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні</u> – зазначаємо повне найменування нерезидента (абз. 3 п. 2 розд. III Порядку № 841)
3	Код особи	Вказуємо код нерезидента, який надано йому в країні його реєстрації. Якщо нерезидент має різні коди (податковий, ідентифікаційний, реєстраційний), то вказати треба податковий код
4	Цифровий код країни	Зазначаємо код країни реєстрації нерезидента, що є стороною КО. Його обираємо відповідно до Переліку кодів країн світу для статистичних цілей, який затверджений <u>наказом Держстату від 08.01.2020 р. № 32 (далі – Перелік № 32)</u>
5	Загальна сума контрольованих операцій з контрагентом	Зазначаємо загальну суму контрольованих операцій платника з кожним контрагентом за даними бухгалтерії. Значення у грн за цією графою має збігатися з підсумковими значеннями графи 20 «Загальна вартість операції за вирахуванням непрямих податків» таблиці «Відомості про контрольовані операції» з додатка за цим контрагентом
–	Рядок «Разом» графи 4	Вказуємо загальну кількість країн реєстрації нерезидентів, що є сторонами КО. По-суті, слід порахувати кількість різних кодів по колонці (графі 4), однакові коди при цьому враховуємо лише один раз
–	Рядок «Разом» графи 5	У графі 5 даного рядка показуємо арифметичний підсумок загальної суми КО операцій, які були здійснені за звітний рік з усіма контрагентами
<b>Додаток</b>		
(заповнюється окремо на кожну особу, яка бере участь у контрольованій операції)		
<b>Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях</b>		
–	Номер порції	Ставимо номер порції – він має збігатися з нумерацією № З/П особи – сторони КО в основній частині звіту
1	Повне найменування особи*	Повне найменування має співпадати з графою 2 Таблиці 1, тобто наводимо повне найменування з контракту/угоди. Якщо здійснювалися операції між нерезидентом і його постійним представництвом – повне найменування нерезидента
2	Місцезнаходження особи (адреса)	Вказуємо адресу контрагента
3	Код особи	Код контрагента має збігатися з кодом нерезидента
4	Назва країни, у якій зареєстрована особа	Назву зазначаємо українською мовою згідно статистичного Переліку № 32. Якщо нерезидент з Криму, то вказуємо ВЕЗ «Крим». Якщо КО здійснюється з контрагентом, який являє собою утворенням без статусу юрособи, то зазначається назва країни фактичного місцезнаходження такого утворення**
5	Цифровий код країни	Цифровий код знаходимо в уже статистичному <u>Переліку № 32</u> (тризначне число). Для ВЕЗ «Крим» – 900
6	Код підстави віднесення операції до контрольованої	Обираємо з Додатка 1 до Порядку № 841. Якщо їх декілька, то треба вказати всі коди таких підстав
7	Код ознаки пов'язаності особи	Заповнюємо, якщо наш нерезидент – пов'язана особа. Код ознаки пов'язаності вибираємо з Додатка 2 до Порядку № 841 (501-518). Якщо ознак декілька, то вказуємо й декілька кодів. При заповненні даної графи до додатка подається також «Інформація про пов'язаність осіб», в якому треба навести більш докладні дані щодо пов'язаності (виняток – коди 512-515, 517-518 і 524)

## Продовження Додатку Л

№	Показник (графа звіту)	Як заповнити
<b>Відомості про контрольовані операції (КО)</b>		
1	№ з/п	Заповнюємо за наростанням в залежності від кількості контрольованих операцій. Кожний рядок цієї таблиці є окремою операцією постачання товару (послуги). Можливе також групування контрольованих операцій з одним і тим самим контрагентом для спрощення їхнього відображення у Звіті
2	Код найменування операції	Код обираємо з Додатка 3 до Порядку № 841. Якщо ні один з кодів не підходить, то ставимо код «036» (інші операції)
<i>Предмет контрольовано операції:</i>		
3	Код типу предмета операції	Код обираємо з Додатка 4 до Порядку № 841 (7 типів). Зверніть увагу, що там з'явився код «209», який зазначається, якщо предметом операції є сировинні товари з переліку таких товарів, затвердженого <u>постановою Кабміну від 09.12.2020 р. № 1221</u> (діє – з 01.01.2021 р., див. також пп. 39.3.3.4 ПКУ)
4	Опис предмета операції	Коротко описуємо предмет операції за <u>первинними документами</u> – так, щоб операція могла бути ідентифікованою
5	<u>Код товару за УКТ ЗЕД</u>	Для послуг ставимо «0». Для товарів використовуємо 10-значний код з УКТ ЗЕД
6	Код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	Для товарів ставимо «0». Для послуг використовуємо код послуги з КЗЕП
<i>Контракт (договір):</i>		
7	Дата	Зазначаємо дату та номер укладеного договору, на підставі якого була здійснена контрольована операція. Якщо контрольовану операцію здійснено без контракту/договору, то вказуємо реквізити іншого документа, на підставі якого відбулася така операція
8	№	
9	Код сторони операції	Зазначаємо сторони знаходимо у Додатку 5 Порядку № 841. Якщо ні один код не підходить, то ставимо «144»
10	Код країни походження предмета операції	Код країни шукаємо у статистичному Переліку № 32. Якщо країна походження невідома, – ставимо «0»
11	Умови поставки (Інкотермс)	Зазначаємо місце передачі товару (місце призначення) та умови поставки згідно <u>Інкотермс</u> . Для інших операцій ставимо «0»
12	Назва торговельної марки предмета операції або іншого об'єкта авторського права/інтелектуальної власності	Вказуємо торговельну марку предмета операції так, як вона зазначена у супровідних документах. Якщо відсутня – ставимо «0»
13	Виробник предмета операції (за наявності товаросупровідних та комерційних документів)	Вказуємо виробника предмета операції так, як він зазначений у супровідних документах. При відсутності інформації – ставимо «0»
<i>Дата здійснення операції:</i>		
14	з	Тут ставимо таку <b>однакову</b> дату: <ul style="list-style-type: none"> <li>• для товару – дата переходу права власності на товари;</li> <li>• для послуг і робіт – дата складання акта бо іншого документа, який підтверджує виконання робіт, надання послуг.</li> </ul> Якщо операції групувалися, то ставимо у гр. 14 – першу операцію звітного періоду, а в гр. 15 – останню операцію у звітному періоді
15	по	
16	Ціна (тариф) за одиницю виміру (без <u>ПДВ</u> ) (у валюті контракту/договору)	Вказуємо ціну за одиницю з точністю до 2-х знаків після коми. Якщо в рамках договору було декілька цін, то треба заповнювати стільки рядків, скільки було таких цін

## Продовження Додатку Л

17	Кількість	Зазначаємо кількість предмета операції
18	Одиниця виміру	Наводимо код одиниці з <u>Класифікатора системи позначень одиниць виміру та обліку</u> (наказ Держстандарту від 09.01.1997 №8)
19	Код валюти	Наводимо цифровий код валюти з <u>Класифікатора іноземних валют і банківських металів</u> (постанова правління НБУ від 04.02.1998). Для гривні – код 980, долара США – 840, євро – 978
20	Загальна вартість операції (за вирахуванням непрямих податків) (грн)	Зазначаємо суму операції в гривнях згідно з даними бухгалтерії. Значення за цією графою заносимо в гр. 5 основної частини звіту «Загальні відомості про контрольовані операції»
21	Код методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»	Вказуємо код з Додатка 6 Порядку № 841. <u>Методи трансфертного ціноутворення</u> визначені в п. 39.3 ПКУ. Щодо сировинних товарів вказуємо новий код «307» вказуємо тоді, коли використано порядки встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів принципу «втягнутої руки» від Мінфіну (пп. 39.3.4 ПКУ). Якщо ні й мінфінівські порядки не використовувалися – зазначаємо код «301». Однак за 2021 рік вони й не можуть бути використані, адже Порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «втягнутої руки» з <u>наказу Мінфіну від 18.01.2022 р.</u> набирають чинності з 01 січня 2023 року. Отже, при звітування за 2021 рік вказуємо код «301»
22	Показник рентабельності	Шукаємо код показника рентабельності в Додатку 7 Порядку № 841. Така графа заповнюється тільки для таких методів трансфертного ціноутворення: <ul style="list-style-type: none"> <li>• метод ціни продажу;</li> <li>• «витрати плюс»;</li> <li>• чистого прибутку.</li> </ul> Для методів порівняльної неконтрольованої ціни та методу розподілення прибутку ця графа не заповнюється, так як вони не передбачають використання показника рентабельності
23	Цифрове значення показника рентабельності	Вказуємо числове значення показника рентабельності з гр. 22 у % з двома знаками після коми. Наприклад, якщо значення показника 27,8%, то записуємо до Звіту «27,80». Вказується рентабельність саме цієї операції, а не підприємства. По методах розподілення прибутку та порівняльної неконтрольованої ціни графа не заповнюється, так як вони не передбачають використання показника рентабельності
24	Інформація щодо групування контрольованих операцій у їх сукупності	Заповнюємо тільки в тому випадку, якщо було застосоване групування згідно п. 6 розд. I Порядку № 841. Тоді робимо тут позначку «1»
25	Сторона, що досліджується	Заповнюємо тільки для таких методів трансфертного ціноутворення: <ul style="list-style-type: none"> <li>• метод ціни перепродажу;</li> <li>• «витрати плюс»;</li> <li>• чистого прибутку.</li> </ul> За цими методами необхідно обрати сторону, для якої перевіряється показник рентабельності відповідно до методу (пп. 39.3.2.7 ПКУ). Якщо платник податку обрав себе, то ставимо «1», якщо ж контрагента-нерезидента – тоді «0». По методах розподілення прибутку та порівняльної неконтрольованої ціни графа не заповнюється
26	Код типу джерела	Зазначаємо код типу джерела інформації, яке було використане при встановленні умов відповідності КО принципу «втягнутої руки». Коди обираємо з Додатка 8 Порядку № 841. У разі декількох типів джерел зазначаємо усі потрібні коди через кому та пробіл, наприклад «601, 603», де: <ul style="list-style-type: none"> <li>• код 601 – зіставні неконтрольовані операції, які були здійснені платником;</li> </ul> код 603 – ціни аукціонів (відкритих торгів)

## Продовження Додатку Л

27	Назва джерела інформації	<p>Зазначаємо назву джерела інформації, використаного платником для встановлення відповідності КО принципу «витагнутої руки». Якщо джерел декілька, то наводимо їх усі кому та пробіл. Наприклад, «договори й накладні по неконтрольованим операціям платника, дані аукціону Bloomberg».</p> <p>Якщо було використано код 610 «Дані про котирувальні ціни на сировинні товари, отримані з прозорих цінових агентств, статистичних агентств, урядових агентств», то у даній графі слід вказати назви джерел інформації про котирувальні ціни на сировинні товари, яке входить до оприлюдненого на сайті ДПС <u>Рекомендованого (невиключного) переліку джерел інформації для отримання котирувальних цін</u> (пп. 39.3.4 ПКУ). За декількох джерел їх зазначаємо через кому та пробіл, наприклад «Інформаційно-аналітичні продукти Refinitiv Holdings Ltd, Інформаційно-аналітичні продукти Агентства FastMarkets»</p>
Рядок «Разом»		Сума операцій по нерезиденту. Зверніть увагу, що якщо підсумувати даний рядок «Разом по всім додаткам», то має співпадати з рядком «Разом» основної частини звіту, де наводиться сума всіх контрольованих операцій

Джерело: складено за [59].

## Особливості застосування методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Опис
Метод ціни перепродажу	полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, зокрема інформації про ціни на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.
Метод ціни перепродажу	полягає у порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях. Може використовуватися, зокрема, але не виключно, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції: - підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування); - змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.
Метод «витрати плюс»	полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях. може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час: - виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); - операцій з продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами; - операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами
Метод чистого прибутку	полягає у порівнянні відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях). Використовується, зокрема, у разі відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про достатній рівень зіставності умов контрольованої операції з умовами зіставної (зіставних) неконтрольованої (неконтрольованих) операції (операцій) під час використання інших методів

Назва методу	Опис
Метод розподілення прибутку	<p>полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях).</p> <p>Може використовуватися, зокрема, але не виключно, у разі наявності:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами;</li> <li>у сторін контрольованої операції прав на володіння (користування) об'єктами нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності, отриманої сторонами контрольованої операції за результатами здійснення такої контрольованої операції.</li> </ul>

Джерело: складено за [2].