

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ЕКОНОМІКИ ПІДПРИЄМСТВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА
ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО
ЦІНОУТВОРЕННЯ

студента 2-го курсу ОС «Магістр»
денної форми навчання
Спеціальність: 051 Економіка
ОПП «Бізнес-консалтинг»
ТИМОФІЙЧУКА Юрія
Володимировича

Науковий керівник:
д.е.н., проф. ФИЛЮК Галина Михайлівна

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

Студент _____
(підпис)

Робота допущена до захисту в ЕК рішенням кафедри економіки
підприємства від «12» грудня 2022 р., протокол №6.

Завідувач кафедри економіки
підприємства, доктор економічних наук,
професор ФИЛЮК Галина Михайлівна

(підпис)

Київ – 2022

АНОТАЦІЯ

Робота присвячена актуальній темі надання консалтингових послуг у сфері оподаткування операцій з трансфертного ціноутворення. На основі узагальнення теоретико-методичних підходів розкрита сутність податкового консалтингу, виявлені його особливості та визначена роль для суб'єктів господарювання. Надана характеристика моделей податкового консалтингу. Розкриті сутність та особливості трансфертного ціноутворення як специфічного об'єкту податкового консультування.

Охарактеризовані консультаційні послуги щодо використання трансфертного ціноутворення групою міжнародних компаній ААА. Досліджено діяльність групи міжнародних компаній, проаналізовано політику застосування трансфертного ціноутворення ТОВ «Юкрейн», виявлено особливості застосування порівняльної неконтрольованої ціни. У процесі дослідження встановлено пов'язаних осіб та контрагентів контрольованих операцій ТОВ «Юкрейн». Проведений консалтинговий аналіз довів, що, незважаючи на застосування трансфертного ціноутворення, компанія не використовувала ніяких інструментів щодо несплати/неповної сплати податку та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку. Тому за результатами здійснення перевірки не було підстав для донарахування податку на прибуток.

Запропоновано напрями удосконалення консалтингових послуг у сфері трансфертного ціноутворення, зокрема, удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення консультування з питань трансфертного ціноутворення.

ABSTRACT

The thesis is devoted to the current topic of providing consulting services in the field of transfer pricing transactions taxation. Based on the generalization of theoretical and methodological approaches, the essence of tax consulting has been developed, its features have been discovered, and the role of business entities have been determined. The essence and features of transfer pricing as a specific object of tax consulting have been developed.

The consulting services regarding the use of transfer pricing by the AAA group of international companies have been characterized. The activities of a group of international companies have been investigated, the transfer pricing application policy of "Ukraine" LLC has been analysed, and the peculiarities of the application of comparative uncontrolled pricing have been discovered. In the course of the research, related parties and counterparties of the controlled transactions of "Ukraine" LLC have been identified. The conducted consulting analysis has proved that, despite the application of transfer pricing, the company did not use any tools for non-payment/incomplete payment of tax and/or reduction of the amount of taxable profit. Therefore, according to the results of the audit, there were no grounds for income tax surcharge.

Directions for improving consulting services in the field of transfer pricing have been suggested, in particular, improving information and analytical support for consulting on transfer pricing issues.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСАЛТИНГУ.....	8
1.1. Податковий консалтинг: сутність, особливості, роль для суб'єктів господарювання.....	8
1.2. Моделі та принципи податкового консалтингу.....	13
1.3. Трансфертне ціноутворення як об'єкт податкового консультування.....	17
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ГРУПОЮ МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ ААА.....	28
2.1. Характеристика діяльності міжнародної агропромислової корпорації ААА.	28
2.2. Аналіз політики трансфертного ціноутворення групою компаній ААА.	32
2.3. Особливості застосування порівняльної неконтрольованої ціни	44
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	53
3.1. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення консультування з питань трансфертного ціноутворення.....	53
3.2. Перспективи удосконалення управлінського консультування.	62
ВИСНОВКИ	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	70
ДОДАТКИ.....	77

ВСТУП

Часті зміни до податкового законодавства України, прийняття величезного масиву підзаконних актів, які часто суперечать один одному, випадки прийняття законодавчих змін, обов'язкових до виконання «заднім числом» унеможлиблює своєчасне та адекватне реагування менеджменту на їх імплементацію в діяльність компанії через завантаженість іншими функціями. Тому платники податків часто можуть припускатися помилок, наслідком яких є недоплата податків. Крім того, вибір неоптимальної моделі оподаткування спричинить перевитрати по сплаті податків, що негативно позначиться на фінансових результатах компанії. Водночас утримання відповідного фахівця, додаткові витрати на його постійне навчання тощо, як правило, перевищують витрати підприємства на замовлення таких послуг у компаній, які спеціалізуються на відповідних напрямках діяльності. Компанії, видом професійної діяльності яких є власне функції консалтингу, постійно здійснюють моніторинг відповідних змін, і можуть своєчасно надати відповідну допомогу. Саме тому послуги податкового консалтингу є одними з найзатребуваніших на ринку консультаційних послуг. Водночас, опубліковані результати Глобального огляду податкової складності ТНК за 2020 рік («Огляд») засвідчують, що серед 15 податкових питань, трансфертне ціноутворення посідає перше місце за шкалою складності. 69 з 110 країн (63% всіх країн-респондентів) оцінили трансфертне ціноутворення як найскладнішу сферу податкового законодавства і регулювання [48].

Так, серед відомих представників фінансової науки проблемам запровадження податкового консультування в своїх наукових працях приділяли увагу Безпалько І, Богдан С., Бондарчук Н., Бречко О., Буссе Р., Дерманська Л., Іонова О., Панура Ю., Слюніна Т., Скоромцова Т., Селезньова Н., Тучак Т., Шалімова Н., Швайко М. та ін. Віллмотт Х., Друрі К., Фостер Дж. та Хорнгрєн Ч., Аркатова Ю., Дзюба П., Макаренко М., Савченко Т., Павленко Л., Полянська О., Терещенко О., Колдовський М. та ін. Вагомий внесок у

дослідження проблем трансфертного ціноутворення зробили провідні зарубіжні науковці: Вагенгофер А., Дірден Дж., Дурі К., Ентоні Р., Кюппер Г., Пфаффа Д. та інші.

Для досягнення мети поставлені такі *завдання* кваліфікаційної магістерської роботи:

- розкрити економічну сутність податкового консультування, його роль та значення;
- дослідити сутність та особливості трансфертного ціноутворення як об'єкту податкового консалтингу;
- надати характеристику діяльності міжнародної агропромислової корпорації ААА;
- проаналізувати політику трансфертного ціноутворення групою компаній ААА;
- розкрити підходи до вибору методу трансфертного ціноутворення;
- сформулювати рекомендації щодо напрямів удосконалення процесу податкового консультування в Україні у сфері трансфертного ціноутворення.

Об'єктом дослідження є процес надання податкових консультацій. *Предметом дослідження* є теоретичні та прикладні аспекти податкового консультування у сфері трансфертного ціноутворення.

Інформаційною базою дипломної роботи стали фінансові показники результатів діяльності досліджуваного підприємства, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених щодо особливостей здійснення податкового консалтингу, його ролі та значення в сучасному суспільстві, дані Державної служби статистики Україна, міжнародних організацій, громадських організацій.

При написанні дипломної роботи використовувалися такі методи: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення, формулювання висновків), табличний (побудова таблиць), порівняльного аналізу (визначення динаміки показників діяльності підприємства), метод спостереження, графічний тощо.

Робота складається із вступу, трьох розділів, загальних висновків, списку використаної літератури, що включає 52 найменування, 3 додатки. Зміст роботи

висвітлено на 63 сторінках основного тексту. Ілюстративний матеріал роботи містить 17 таблиць та 10 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСАЛТИНГУ

1.1. Податковий консалтинг: сутність, особливості, роль для суб'єктів господарювання.

Протягом останніх років ускладнення умов господарювання та зростання витрат, необхідність пошуку законних шляхів економії фінансових ресурсів спричинили динамічний розвиток ринку консультаційних послуг і, відповідно, бізнес-консалтингу. Одним із видів бізнес-консалтингу є податковий консалтинг.

Поняття «консалтинг» з'явилося в Англії. Це поняття має широкий спектр використання. У найзагальнішому розумінні консалтинг трактують як вид підприємницької діяльності, що здійснюється професіональними консультантами і спрямована на обслуговування потреб бізнесу в отриманні різного роду консультацій щодо організаційного, виробничого, фінансового, діджиталрозвитку та інших видах професійних послуг.

Науковці виділяють два основних підходи до консультування. Перший – широкий функціональний погляд на консультування, згідно з яким «під процесом консультування розуміється будь-яка форма надання допомоги відносно змісту, процесу або структури завдання або серії завдань, при якій консультант сам не відповідає за виконання завдання, але допомагає тим, хто відповідальний за це». Згідно з іншим підходом, консультування розглядається як особлива професійна служба. «Управлінське консультування – це консультативна служба, що працює за контрактом і надає послуги організаціям за допомогою спеціально навчених і кваліфікованих осіб, які допомагають організації-замовникові виявити управлінські проблеми, проаналізувати їх, дають рекомендації з вирішення цих проблем і сприяють у разі необхідності виконанню рішень» [25, с. 8-9]. Погоджуюся з автором, що ці два підходи можна вважати взаємодоповнюючими. Основною метою консалтингу є

передача на платній основі професійними консультантами підприємству – замовнику наявних знань і досвіду.

Що стосується поняття податкове консультування, то в науковій і професійній літературі існують різні визначення.

Так, експерти галузі тлумачать податкове консультування як «комплекс послуг, які включають подання декларацій платників податків, надання різного роду порад щодо податків, а також захист інтересів осіб у справах з адміністративними та судовими органами» [31].

Тучак Т.В., Богдан С.В. визначають податкове консультування як «різновид професійної діяльності, фундаментом якого є надання консультації особі, яка має у цьому потребу, сприяння відповідному виконанню платниками податків податкових зобов'язань, підвищення рівня податкової культури, справедливе застосування законодавства, зменшення адміністративного навантаження для платників» [46, с. 313].

Податковий кодекс України тлумачить податкове консультування «як допомога контролюючого органу визначеному платнику податків щодо практичного використання певної норми закону або нормативно-правового акту з питань адміністрування нарахування та сплати податків або зборів, контроль над справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [34]. Згідно ПКУ, суб'єктом надання консалтингових послуг з питань оподаткування може бути лише контролюючий орган. На противагу цьому, в проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» це поняття визначене як «вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі, яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори» [40].

Сучасний податковий консалтинг є комплексним поняттям і охоплює суміжні сфери – бухгалтерський, правовий, обліковий. Тому підтримуємо думку, що роль податкового консультування в податкових відносинах є надзвичайно ваговою.

У широкому розумінні зміст податкового консультування зводиться до:

- надання консультаційних послуг як організаціям, так і фізичним особам щодо застосування податкового законодавства;
- вироблення необхідних рекомендацій щодо формування податкової бази, видів податків та зборів, складу витрат, що відносяться на собівартість, для цілей оподаткування, використання податкових пільг;
- роз'яснення прав та обов'язків платників податків, порядку оскарження дій податкових органів;
- розроблення планів та варіантів оптимізації оподаткування стосовно специфіки діяльності організацій або фізичних осіб;
- здійснення моніторингу змін та доповнень, які вносяться до законів та інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування [46, с. 314].

Узагальнюючи викладене, можемо підсумувати, що *податковий консалтинг – це комплекс послуг, які надають спеціалізовані фахівці, організації, уповноважені податкові органи з питань удосконалення умов застосування норм чинного податкового законодавства у фінансово-господарській діяльності підприємства, забезпечення реалізації базових принципів оподаткування з урахуванням інтересів усіх сторін відносин зі стягнення податків, знаходження на законних підставах оптимального податкового навантаження для підприємства з урахуванням сфери та специфіки його діяльності.*

Основними цілями податкового консалтингу є:

- оцінка можливих податкових наслідків операцій при укладанні господарських договорів, здійснення фінансових операцій; юридичний, бухгалтерський та податковий супровід їх виконання;
- зниження податкового навантаження на суб'єкта господарювання через вибір оптимальної системи оподаткування з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємства, його розмірів;
- професійна підготовка працівників підприємства до податкових перевірок;

– захист законних інтересів компанії у податкових спорах з представниками податкових органів тощо.

Для підприємств користування послугами спеціалізованих компаній чи податкових консультантів забезпечує значні вигоди (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Вигоди користування послугами консалтингових компаній

Переваги	Недоліки
Мінімізація фінансових та правових ризиків, наявних або потенційно можливих податкових та юридичних помилок	Додаткові витрати на оплату послуг консалтингової компанії
Економія часу для співробітників компанії, можливість спрямувати свої знання і зусилля для виконання інших важливих функцій	
Можливість законної оптимізації податкового навантаження	
Оперативне вирішення спірних питань, що виникли за результатами перевірок податкових й інших контролюючих органів, та пов'язані з фінансовими відносинами з державою	
Додаткова можливість навчання співробітників компанії	
Розробка оптимальної стратегії з оподаткування з урахуванням специфіки діяльності компанії та перспектив її розвитку.	
Витрати на оплату послуг податкового консалтингу є нижчими, ніж витрати на утримання компетентного співробітника.	
Матеріальна відповідальність компаній, які надають податкового консалтингу.	
Репутація добросовісного платника податків для компанії	

Джерело: складено автором

Як показує досвід, переваги від користування послугами консалтингових компаній перевищують понесені витрати. Це зумовлено рядом обставин:

– постійне внесення змін до податкового законодавства України, що створює значні труднощі для підприємців, які намагаються оптимізувати оподаткування;

- існує ймовірність завищення суми сплати податків у випадку вибору неоптимальної моделі оподаткування;
- будь-яка, навіть найменша помилка в бухгалтерській звітності у питаннях нарахування податків та податкових платежів загрожує не тільки штрафами, блокуванням рахунків, а й ліквідацією бізнесу та відповідальністю перед законом [35].

Саме тому, переважна більшість середніх і, особливо, великих компаній вдається до послуг професійних компаній.

Податкове консультування набуло великої популярності в розвинутих країнах світу та динамічна розвивається в країнах що ще проходять шлях ринкового становлення. Виділяють дві групи ринків податкового консультування, що склалися у світовій практиці (табл. 1.2):

Таблиця 1.2

Класифікація ринків податкового консультування, що склалися у світовій практиці

Класифікація ринків податкового консультування	Групи країн
Наявні нормативно-правові акти, які регламентують порядок податкового консультування	Німеччина, Чехія, Австрія, Польща, Італія, Франція, Португалія, Хорватія, Словаччина, Люксембург
Відсутнє законодавство, що регламентує податковий консалтинг	Іспанія, Бельгія, Фінляндія, Голландія, Великобританія, Швейцарія

Джерело: Складено автором за [9; 33]

У США податкове консультування не регулюється законодавчо, водночас є доволі затребуваним, Цікаво, що податкове консультування активно використовується навіть у сфері сімейних фінансів. Особливістю податкового консультування у США є те, що кожен податковий консультант може надавати консалтингові послуги тільки стосовно одного податку, а не податкової системи в цілому [51].

Найбільшими представниками світового ринку консалтингових послуг є фірми «Великої п'ятірки»: PricewaterhouseCoopers (PwC) («Прайсуотерхаускуперз»), Deloitte Touche Tomatsu (DTT) («Делойт Туш

Томацу»), Ernst & Young («Ернст енд Янг»), KPMG («КПМЖ»), Arthur Andersen («Артур Андерсен»), а після 2001 року «Великої четвірки» [25, с. 27].

В Україні інститут податкового консультування ще тільки проходить період свого формування. Можна виділити такі його розвитку (Табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Етапи розвитку податкового консультування в Україні

Етапи	Характеристика
1 етап (липень 2001 р.)	Створення Співки податкових консультантів України (СПКУ). Міністерством праці України введена професія «Консультант з податків і зборів».
2 етап (липень 2008 р.)	Розроблення й подання СПКУ на розгляд до ВРУ проєкту Закону України «Про податкове консультування в Україні».
3 етап	Поступовий розвиток податкового консультування

Джерело: Складено автором за [33]

Відмітимо, що понині в Україні відсутнє чинне правове поле щодо регламентації норм і правил податкового консультування, що спричиняє ряд проблем щодо перспектив розвитку інституту консультування в нашій країні. Наразі в Україні функціонують громадські організації і товариства з організації діяльності консультантів з податків і зборів. Зокрема, успішно здійснює свою діяльність Всеукраїнська професійна громадська організація «Співка податкових консультантів України», членство у якій мають понад 200 сертифікованих податкових консультантів, а її осередки є майже в усіх регіонах України [30].

1.2. Моделі та принципи податкового консалтингу.

Послуга з податкового консультування має економічний зміст, але за формою є юридичною.

У практичній діяльності підприємств широко використовуються такі моделі податкового консультування (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Моделі податкового консалтингу

Моделі	Характеристика	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
<i>Експертна</i>	Завдання клієнта – забезпечення консультанта усією необхідною інформацією. Роль консультанта – інформування клієнта та надання йому роз'яснення сутності норм, правил і процедур щодо конкретного питання, що діють у податковому законодавстві. Консультант відповідає лише за етап розробки та прийняття рішення, не беручи участі ні в діагностиці проблеми, ні у впровадженні рішень. Модель називають експертною, так як вона застосовується у тих випадках, коли консультант є виключно експертом з проблеми клієнта. Консультант в цьому випадку керується, передусім, фактами, які йому надає клієнт.	Економія тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта	Консультант обмежений тими вибірковими фактами, наданими йому клієнтом; відсутність гарантій правильного розуміння клієнтом отриманої консультації; правильність реалізації клієнтом усіх рекомендацій консультанта.
<i>Процесна</i>	У рамках заходів і процедур, запропонованих консультантом, клієнт активно співпрацює з консультантом, висловлює власні ідеї, погляди, пропозиції. Клієнт разом із консультантом аналізує проблему і приймає рішення на всіх етапах проекту.	На всіх етапах консалтингу клієнт і консультант користуються ресурсами один одного. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання	Великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
	<p>Особливістю цієї моделі є спільна робота клієнта і консультанта впродовж всього процесу консультування. У цій моделі консультант і клієнт є членами однієї команди, що працює над вирішенням проблеми. Модель підходить для використання у великих проектах з податкового консультування, особливо, якщо прийняті рішення супроводжуються істотними змінами для організації</p>	<p>ситуації, а клієнт в свою чергу на етапі реалізації користується компетенцією консультанта. Водночас, клієнт значно краще розуміє і приймає запропоноване рішення, оскільки безпосередньо сам бере участь у його розробці та впровадженні.</p>	
Проектна	<p>Особливість моделі полягає у тому, що консультант надає допомогу клієнту щодо аналізу та ідентифікації його проблем, передає власні теоретичні і практичні знання. Клієнт надає необхідну консультанту інформацію для ідентифікації проблеми, здійснює впровадження розроблених і прийнятих консультантом рішень. Роль консультанта – організація й управління процесами збору інформації, її аналізу; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір форм індивідуальної і групової роботи в рамках консультаційних проектів, управління груповою роботою; розробка і впровадження способів збору і обробки висловлених ідей, оцінок, суджень,</p>	<p>Консультант має можливість детальної діагностики проблеми</p>	<p>Існує ймовірність того, що клієнт може не зрозуміти запропонованого консультантом варіанту і йому може не вистачити певних ресурсів, у т.ч. й компетенції для правильної реалізації рішення</p>

1	2	3	4
	<p>пропозицій, представлення результатів проектування. У цій моделі консультант бере на себе відповідальність за діагностику і розробку рішень, але не бере участі в її реалізації, передаючи відповідальність за цей етап клієнту. Тобто консультант виступає в ролі розробника проекту. Модель найчастіше використовується для тих рішень, реалізація яких є простою у виконанні, не вимагає серйозних коригувань в ході виконання і особливої компетенції виконавців.</p>		
Навчальна	<p>Роль клієнта – формування запиту на навчання, усвідомлення вибору цілей, програми та форми навчання, формуванні навчальних груп. У свою чергу, консультант надає теоретичну та практичну інформацію з відповідної проблеми у формі лекцій, семінарських занять, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, розробки навчально-практичних посібників, «кейсів» тощо. Таким чином, податковий консультант готує основу для появи ідей, а також передає прийоми і способи вирішення завдань.</p>	<p>Клієнт отримує необхідні знання, які може імплементувати в практичну діяльність підприємства. Клієнт економить витрати.</p>	<p>Як і в попередньому випадку, існує ймовірність того, що клієнт може не зрозуміти проблему, правильно її визначити; він також може стикнутися з проблемою компетенції для правильної реалізації рішення</p>

Джерело: Складено автором за [4].

Вибір тої чи іншої моделі податкового консультування залежатиме від поставлених цілей і завдань, ступеня довіри до податкового консультанта, його професійних характеристик і, водночас, фінансових ресурсів клієнта (платника податків).

Основним завданням податкових консультантів є якісне виконання поставлених замовником завдань, з одного боку, та задоволення інтересів держави, суспільних інтересів – з іншого. У цьому зв'язку процес податкового консультування має відповідати певним принципам.

Принципи податкового консультування визначені Європейською конфедерацією податкових консультантів. Такими принципами визначено наступні: об'єктивність і неупередженість, незалежність, конфіденційність, законність, пріоритет інтересів клієнта, довіра, сумлінність, професійна компетентність консультанта, облік конфлікту інтересів, професійна корпоративна поведінка, підтримка репутації професії.

Таким чином, у сучасному світі бізнесу податковий консалтинг є дієвим інструментом, що уможливорює зменшення підстав для адміністративних та судових спорів між платниками податків та податковими органами, за рахунок уточнення тлумачення тих чи інших норм податкового законодавства.

Найпроблемнішим питанням у податковому законодавстві є трансфертне ціноутворення.

1.3. Трансфертне ціноутворення як об'єкт податкового консультування

Вперше поняття «трансфертного ціноутворення» в науковий обіг було введено ще в 1903 р. відомим німецьким вченим Е. Шмаленбахом [54]. Однак значного поширення в економічній науці та господарській практиці це питання набуло у зв'язку з динамічним розвитком транснаціональних корпорацій (ТНК),

загостренням конкуренції між ними та їх прагненням до зменшенню податкового навантаження. Можливість перерозподілу корпораціями оподаткованого прибутку зумовив необхідність активного пошуку окремими державами інструментів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій.

Проблема перерозподілу оподаткованого прибутку через механізм трансфертного ціноутворення та недоотримання бюджетом податку на прибуток має місце у переважній більшості країн світу. З такою проблемою стикаються 86 % міжнародних материнських компаній і 93 % дочірніх компаній [1].

Під трансфертним ціноутворенням розуміють встановлення ціни, за якою пов'язані компанії передають товари, послуги чи інші активи між собою. Так цей термін тлумачить практичний юридичний словник, який містить британські, американські та міжнародні юридичні терміни [21].

На міжнародному рівні порядок оподаткування при застосуванні трансфертних цін регламентується Керівництвом Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів (1995 р.). Також у глобальному просторі питання трансфертного ціноутворення регулюється документами ООН, Комісією ЄС та інших міжнародних організацій.

З 01.01.2015 р. у вітчизняній практиці трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток. Причому важливо розрізняти контрольовані та неконтрольовані операції (табл. 1.3).

Правила трансфертного ціноутворення закріплено у ст. 39 Податкового кодексу України, а процедурні питання урегульовуються наказами Міністерства фінансів України.

Трансфертні ціни мають такі характеристики:

– вони є внутрішніми регульованими цінами всередині компанії, тобто ці ціни не є вільно ринковими;

Таблиця 1.5

Деталізація контрольованих та неконтрольованих операцій згідно українського законодавства

Контрольовані операції	Неконтрольовані операції
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами.	У разі коли ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню, ціна вважається такою, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна.
Господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів.	Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування за умови, що неможливо застосувати методи порівняльної неконтрольованої ціни.
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого КМУ.	Якщо під час проведення аукціону (публічних торгів) умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого передбачено законом, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки».
Операції, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не є пов'язаними, але: – не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами; – не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.	Якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки».

Джерело. Складено автором за [44].

– з одного боку, вони ґрунтуються на виробничих витратах або індикаторах ринкових цін; з іншого, – встановлюються на рівні, який відповідає певним потребам компанії (мінімізації податків та витрат на митні збори) [18].

Відхилення трансфертних цін від ринкових визначає обсяг перерозподілу грошових коштів всередині компанії. Трансфертні ціни впливають на обсяг експорту, ВВП, державного бюджету приймаючих країн.

Перелік операцій, які відносяться до контрольованих, наведено у п. 39.2.1.1 Податкового кодексу України.

В основі трансфертного ціноутворення покладені такі основні принципи:

- максимізація прибутків,
- мінімізація податків,
- мінімізація митних платежів,
- удосконалення системи контролю материнською компанією фінансових потоків філій,
- надання менеджменту всіх рівнів (як національного, так і міжнародного) однакових умов для встановлення і підтримки таких цін, які б забезпечували рентабельність філій і доброзичливе ставлення споживачів [18].

Основним принципом податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є принцип «вितягнутої руки». Це міжнародний стандарт, погоджений державами-членами ОЕСР та іншими країнами (понад 70 країн світу), що не є членами цієї організації. Він рекомендований для встановлення трансфертних цін для потреб оподаткування. За умови відповідності комерційних і/чи фінансових умов здійснених операцій принцип «вितягнутої руки» передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб.

Податковим кодексом України (ст. 39) визначені ряд методів, які можуть використовуватися для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки», а саме:

- метод порівнянної неконтрольованої ціни;
- метод ціни перепродажу;

- метод «витрати плюс»;
- метод чистого прибутку;
- метод розподілу прибутку [34].

Вітчизняні правила трансфертного ціноутворення передбачають ієрархію застосування методів. Так, при наявності можливості застосування або методу ПНЦ, або будь-якого іншого методу, доцільно застосовувати метод ПНЦ. Якщо застосування методу ПНЦ є неможливим, або його застосування не дозволяє зробити обґрунтований висновок про відповідність цін, що застосовуються в угодах, принципу «витягнутої руки» з метою оподаткування слід застосовувати метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс». Найменш пріоритетними є метод чистого прибутку і метод розподілу прибутку.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни передбачає порівняння ціни, яка застосовується під час контрольованої операції, і ціни чи діапазоном цін у співставній неконтрольованій операції (співставних неконтрольованих операціях) [34].

Під час застосування методу ПНЦ ціна контрольованої операції порівнюється із ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами.

Порівняння ціни контрольованої операції з ціною (діапазоном цін) співставних неконтрольованих операцій здійснюється на основі наявної інформації про ціни, які застосовувалися протягом аналізованого періоду, або інформації на дату, найближчу до дня здійснення контрольованої операції.

Ключовими факторами, які визначають зіставність умов операції, є:

- характеристика предмету операції;
- кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг);
- умови розподілу між сторонами ризиків і вигід;
- терміни виконання зобов'язань;
- умови здійснення платежів;
- характеристика ринку, на якому здійснюється операція;

– бізнес-стратегія та інші об'єктивні умови, які впливають на ціноутворення.

На практиці існують два підходи до застосування методу ПНЦ:

1. Зовнішній – підхід, заснований на застосуванні методу ПНЦ на основі зовнішніх співставних угод. При цьому підході аналізуються зіставні операції між незалежними особами, не пов'язаними з учасниками контрольованої операції.

2. Внутрішній – підхід, заснований на застосуванні методу ПНЦ на основі внутрішніх співставних угод. При цьому підході аналізуються зіставні операції, що здійснюються учасником контрольованої операції (українська сторона) і незалежними особами.

Метод ціни перепродажу – це порівняння результату перепродажу, який покупець товару в контрольованій операції отримує від перепродажу товару в неконтрольованій операції, із сумою перепродажу, яку він отримує у співставній неконтрольованій операції купівлі та операціях перепродажу [34, пп.39.3.4].

Метод ціни перепродажу також може використовуватися, 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.

Рівень співставності умов угод при використанні методу ціни перепродажу визначається виходячи із зіставлення функцій і ризиків зіставних компаній з функціями і ризиками сторони, що досліджується. Метод ціни перепродажу не вимагає суворої співставності товарів, що є предметом угоди, на відміну від методу ПНЦ. Однак вимоги до зіставності умов угод при застосуванні методу ціни перепродажу вище, ніж при використанні методу чистого прибутку.

На застосування методу ціни перепродажу можуть впливати відмінності в стандартах бухгалтерського обліку, що використовуються зіставними компаніями, внаслідок різного підходу до обліку структури витрат (собівартості продукції). Для цілей застосування методу ціни перепродажу дані бухгалтерської звітності, на підставі яких здійснюється розрахунок діапазону рентабельності, повинні бути приведені в зіставний вид, що забезпечує неістотність впливу відхилень в порядку обліку витрат на показники рентабельності і діапазон рентабельності.

Метод ціни перепродажу може застосовуватися тільки в тому випадку, якщо є достатня інформація для визначення валової маржі і розрахунку коригувань для врахування відмінностей у виконуваних функціях, прийнятих ризиках, умовах контрактів, методах бухгалтерського обліку та структурі витрат, які можуть впливати на рівень валової маржі.

Метод «витрати плюс» - порівняння надбавки на витрати, які мали місце (прямо чи опосередковано) під час поставки товарів у контрольованій операції, з надбавкою на аналогічні витрати у співставній неконтрольованій операції.

Метод «витрати плюс» може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час:

- виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг);
- реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами;
- реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами [34, пп. 39.3.5].

Співставність при застосуванні методу «витрати плюс» заснована на зіставленні функцій, ризиків і договірних умов. На застосування методу «витрати плюс» можуть впливати відмінності у веденні бухгалтерського обліку, що може призвести до різного підходу до обліку витрат. Для цілей застосування методу «витрати плюс» дані бухгалтерської звітності, на підставі яких здійснюється розрахунок діапазону рентабельності, повинні бути приведені в

зіставний вигляд, що забезпечує неістотність впливу відхилень в порядку обліку витрат на показники валової рентабельності.

Метод чистого прибутку операції полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), який отримує платник податку в контрольованій операції, з аналогічним чистим прибутком у співставній неконтрольованій операції [34, пп. 39.3.5].

Метод чистого прибутку може використовуватися за умови відсутності або недостатності інформації, на підставі якої можна обґрунтовано зробити висновок про наявність необхідного ступеня зіставності комерційних та (або) фінансових умов порівнюваних угод або для використання методу ціни перепродажу і методу «витрати плюс».

За наявності достатніх даних методи, що визначають ринковий рівень цін (наприклад, метод ПНЦ) або ринковий рівень валової рентабельності (наприклад, метод ціни перепродажу і метод «витрати плюс»), надають більш високий рівень сумісності, ніж метод чистого прибутку. Таким чином, згідно з положеннями ПКУ даний метод є найменш пріоритетним, тому застосування методу чистого прибутку повинно розглядатися за неможливості знайти інформацію про зіставні компанії, зокрема, внаслідок застосування різних принципів обліку доходів і витрат.

Зіставність відповідно до методу чистого прибутку залежить від задіяних ресурсів, прийнятих ризиків і виконуваних функцій. Метод чистого прибутку аналізує рентабельність на рівні операційної прибутку від продажів, яка менше схильна до відмінностей в угодах і є менш чутливою до незначних функціональним відмінностей між контрольованими і неконтрольованими угодами, ніж показники валової рентабельності, використовувані в методі ціни перепродажу та методі «витрати плюс». Співставні угоди повинні бути схожі в широкому сенсі, тому деякий рівень відмінностей у продукті / послугі сторони, що досліджується та зіставних компаній є допустимим.

Оскільки метод чистого прибутку досліджує ринкову рентабельність на рівні операційного прибутку від продажів, він не схильний до деяких

відмінностей у методах бухгалтерського обліку, таких як відмінності у класифікації витрат (собівартість проданої продукції та операційні витрати, які можуть відрізнятися в контрольованих операціях і зіставних компаніях).

Метод розподілення прибутку операції 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.

Метод розподілення прибутку може використовуватися в разі наявності:

- істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами;
- власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності [34, пп. 39.3.6].

Дозволено використовувати підхід як з точки зору розподілу сукупного прибутку, так і з точки зору залишкового прибутку. Прибуток повинен бути розділений в пропорціях, що відповідають вкладу кожної сторони в загальний прибуток. Вклад може бути оцінений пропорційно внеску в сукупний прибуток за аналізованою операцією функцій, ризиків і активів; пропорційно розподілу прибутковості, отриманої на вкладений капітал, що використовується в аналізованій операції або пропорційно розподілу прибутку між сторонами зіставної операції.

Вибір показника рентабельності. Застосування конкретного методу ТЦ вимагає вибору відповідного показника рентабельності, який відображає взаємозв'язок між прибутком і понесеними витратами, отриманим доходом або використовуваними активами.

ПКУ визначає кілька показників рентабельності, які можуть бути використані при застосуванні того чи іншого методу ТЦ, зокрема, але не виключно [34, пп. 39.2.5]:

- валова рентабельність;
- валова рентабельність собівартості;
- чиста рентабельність;
- чиста рентабельність витрат (операційна рентабельність витрат);
- рентабельність операційних витрат;
- рентабельність активів;
- рентабельність капіталу.

Показники рентабельності використовуються з урахуванням таких особливостей:

- валова рентабельність – це відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, без врахування акцизного податку, мита, ПДВ, інших податків та зборів;

- валова рентабельність собівартості – відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів;

- чиста рентабельність – відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, розрахованого без врахування акцизного податку, мита, ПДВ, інших податків та зборів;

- чиста рентабельність витрат – відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів;

- рентабельність операційних витрат – відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів;

- рентабельність активів визначається – відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. За умови відсутності необхідної інформації про

поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

– рентабельність капіталу – це відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

При виборі конкретного показника рентабельності враховуються вид діяльності особи, яка є стороною, що досліджується в межах аналізованої операції, здійснювані нею функції, використовувані активи і прийняті економічні (комерційні) ризики, повнота, достовірність і зіставність даних, що використовуються для розрахунку відповідної рентабельності, а також економічна обґрунтованість такого показника.

Таким чином, розглянувши основні теоретичні підходи до сутності та особливостей здійснення податкового консалтингу в цілому, сутність та основні засади використання трансфертного ціноутворення у господарській діяльності міжнародних компаній, особливості здійснення податкового консалтингу у сфері трансфертного ціноутворення перейдемо до аналізу практичної реалізації ТЦ групою міжнародних компаній за участю вітчизняних підприємств.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ГРУПОЮ МІЖНАРОДНИХ КОМПАНІЙ ААА.

2.1. Характеристика діяльності міжнародної агропромислової корпорації ААА.

Компанія «ААА» – міжнародна агропромислова корпорація (штаб-квартира – м. Чикаго, США). Це один з найбільших у світі переробників олійних культур, кукурудзи, пшениці, какао-бобів та інших культур, а також провідний виробник соєвої олії, кукурудзяних підсолоджувачів, борошна, біодизелю та інших продуктів харчування та кормових інгредієнтів.

Компанія «ААА» виконує функцію ключової з'єднуючої ланки між фермером і світовим ринком. Здійснення такої діяльності є прикладом однієї з найбільших вертикально інтегрованих сільськогосподарських структур переробки в світі. В межах цієї структури «ААА» здатна транспортувати врожай з поля фермера та організувати переробку продукції завдяки глобальній мережі заводів, а також розповсюджувати продукцію для кінцевих споживачів або супермаркетів.

Асортимент включає широкий спектр продуктів – від кормових інгредієнтів з високим вмістом білка, що використовуються для відгодовування тварин та задовольняють світовий попит на м'ясні продукти, до підсолоджувачів, які додають смак тисячам продуктів, від етанолу, який допомагає електроживленню автомобілів, до чорнила.

На сьогодні «ААА» - це глобальна компанія, з мережею з понад 40 000 співробітників, які працюють для клієнтів у більш ніж 200 країнах світу. Глобальний виробничо-збутовий ланцюг компанії складається з 450 офісів продажу, 330 переробних підприємств, 62 інноваційних центрів, а також велику мережу доставки продукції. Група продовжує розширювати власний бізнес шляхом розробки та вдосконалення виробництва своєї продукції.

З точки зору фінансової звітності, група ААА має п'ять бізнес-сегментів: (1) переробка олійних культур (соя та м'які зерна); (2) переробка кукурудзи; (3) сільськогосподарські послуги; (4) ароматичні добавки та спеціальні інгредієнти;

та (5) інше.

Операції ADM можна розділити на п'ять основних видів діяльності, які можуть виконувати суб'єкти господарювання у всіх бізнес-сегментах. Порядок взаємодії наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Ланцюжок взаємодії між функціональними підрозділами Групи

Джерело: Складено автором за матеріалами Компанії.

Особливістю галузі є те, що кожен перероблений продукт є сам собою кормовим інгредієнтом, як і побічні продукти, що утворюються в процесі переробки. Виробничі процеси всієї продукції є капіталомісткими та схожими за характером. Ці процеси включають подрібнення або дроблення з подальшим створенням додаткової вартості завдяки екстракції, переробці чи ферментації. Загалом кожен продукт може бути перероблений будь-яким з наведених способів для отримання продуктів з додатковою доданою вартістю.

Вся продукція та пов'язані з нею продукти переробки постачаються за допомогою логістичної мережі з закупівлі, транспортних послуг (у т. ч. залізничного транспорту, барж, вантажівок і морських суден) і сховищ. Географічні зони, клієнти та методи маркетингу є схожими для всіх видів товарів і пов'язаних з ними продуктів подальшої переробки. Продукція, що містить кормові інгредієнти та побічні продукти, реалізується фермерам, дилерам кормів та господарствам з розведення тварин, які купують продукцію у підприємств всього товарного ланцюжка. Харчові інгредієнти також продаються одній основній групі клієнтів: виробникам продуктів харчування та напоїв. Будь-який окремо взятий клієнт може придбати продукцію, вироблену з будь-якої сировини, а окремі продукти харчування або кормові продукти можуть містити компоненти, виготовлені з різноманітних перероблених продуктів. «ААА» освоїла як процес масової переробки, за допомогою якого отримується

більше борошна, так і технологію, яка збільшує вартість сировини, що продається у роздріб.

У дипломній роботі ми маємо на меті проаналізувати особливості застосування компанією трансфертного ціноутворення у сегменті переробки олійних культур. Тому розглянемо його детальніше.

Сегмент охоплює глобальну діяльність компанії, пов'язану з вирощуванням, торгівлею, переробкою олійних та інших культур (соевих бобів, насіння бавовни, соняшника, ріпака та льону) та виготовленням з них рослинних олій та шроту. Продукти переробки сільськогосподарських культур, що виготовляються та продаються компаніями Групи, призначені в першу чергу для кормів, харчової та енергетичної галузей промисловості. Олійні культури можуть бути переробленими компаніями Групи або перепродані на ринку як сировина. Даний сегмент Групи також здійснює виробництво продуктів здорового харчування та інших харчових продуктів, і є основним постачальником арахісу та продуктів, виготовлених з арахісу, на ринку США та експортних ринках. У Європі та Південній Америці Група займається вирощуванням та торгівлею олійними культурами та продуктами з них, і, окрім переробних потужностей, містить мережу елеваторів, портових споруд та транспортних засобів, призначених для закупівлі, зберігання, очищення та транспортування зернових і олійних культур. У червні 2018 року Група інвестувала в «SoyVen» (спільне підприємство з «Cargill»), для реалізації соєвого шроту та олії клієнтам з Єгипту. У липні 2018 року Група завершила продаж своїх олійних активів в Болівії (компанії Inversiones Piuranas S.A.), а в грудні 2018 року – завершила придбання певних активів з виробництва, дроблення, переробки та розливу сої у бразильської компанії «Algar Agro».

Щороку керівництво компанії уважно оцінює конкурентне середовище, економічні перспективи та довгострокові прогнози розвитку на різних ринках, щоб забезпечити обґрунтованість і актуальність бізнес-стратегії. У цьому процесі враховуються основні міжнародні тенденції, що впливають на галузь, в тому числі зростаючий попит на продукти з високим вмістом білка серед

населення з рівнем доходу вище середнього, зацікавленість споживачів в здоровому харчуванні, а також популярність використання технологій для розробки інновацій та підвищення якості обслуговування.

Стратегія Групи, що складається з трьох частин, спрямована на оптимізацію поточної діяльності, підвищення ефективності операційних процесів для зниження витрат та підвищення продуктивності по всій компанії, а також на стратегічне зростання шляхом розширення клієнтської бази, асортименту продукції, географічної присутності та обсягів виробництва.

AAA працює над збільшенням обсягу прибутку, передбачаючи та задовольняючи тенденції попиту на основні продукти харчування, інгредієнти, рішення, що сприяють здоров'ю та благополуччю, а також поновлювані види палива та хімії.

За результатами роботи у 2020 р., Група «AAA» отримала скоригований чистий прибуток у розмірі 3,59 дол./акцію, що на 11% більше, ніж у 2019 р. Рівень середньозваженої вартості капіталу (WACC) в 2020 р. склав 5,25%. Скоригований операційний прибуток «AAA» станом на 2020 р. становив 3,448 млрд. дол. США, що на 12% більше аналогічного показника 2019 р. Скоригований показник EBITDA збільшився на 5% по результатах 2020 р. порівняно з 2019 роком та склав 3,66 млрд. дол. США [51].

У 2020 році акціонерам ADM було виплачено 942 млн доларів США у вигляді дивідендів та шляхом зворотного викупу акцій в межах збалансованої схеми розподілу капіталу, в той же час загальні виплати інвесторам з 2014 року склали близько 10,5 млрд доларів США.

В Україні компанія представлена 10 підприємствами, 1 з яких не здійснює господарської діяльності. На цих підприємствах працює понад 700 осіб. Основною діяльністю Групи в Україні є переробка і торгівля сільськогосподарською продукцією – зерновими/олійними і продуктами їх переробки (рослинною олією, шротом, лушпинням та ін.).

2.2. Аналіз політики трансфертного ціноутворення групою компаній ААА.

Група «ААА» як багатонаціональна корпорація підпадає під певні регуляторні вимоги, що стосуються трансфертного ціноутворення на глобальному та місцевому (локальному) рівнях.

Тому політика трансфертного ціноутворення Групи побудована таким чином, щоб усі угоди та операції між компаніями Групи і будь-якими іншими пов'язаними особами здійснювалися відповідно до принципу «витягнутої руки» та на таких самих умовах, які мали б місце за схожих обставин з непов'язаними особами або третіми сторонами.

Це поширюється на всі операції з пов'язаними особами, до яких входять усі операції з купівлі та продажу продуктів, а також з надання чи отримання послуг (з продажу чи адміністративних) між компаніями Групи ААА. Всі внутрішні договори з купівлі та продажу між пов'язаними особами мають базуватися на переважаючих на ринку цінах та умовах. Всі послуги мають надаватися та оплачуватися таким самим чином, як би непов'язані особи надавали ті ж послуги за тих же обставин.

Якщо такі умови в цілому не будуть доступні, тоді операції мають здійснюватися на таких умовах, які з точки зору обох сторін є справедливими та прийнятними.

Вибір методу для визначення відповідності діяльності Групи принципам трансфертного ціноутворення, згідно з настановами ОЕСР, робиться, з одного боку, за результатами функціонального аналізу, а з іншого, – за наявністю достатньої кількості якісної інформації про транзакції між непов'язаними компаніями. Трансфертні ціни визначаються з урахуванням обставин кожного окремого випадку, а платники податків повинні обирати прийнятний для конкретного випадку метод трансфертної ціни.

Процеси трансфертного ціноутворення компанії та політика трансфертного ціноутворення спрямовані на дотримання норм податкового законодавства України, у т.ч. у сфері оподаткування операцій з трансфертного

ціноутворення та дотримання принципу «вितягнутої руки» при встановленні умов в контрольованих операціях.

Як уже зазначалося, принцип «вितягнутої руки» полягає у наступному: якщо в комерційних або фінансових взаємовідносинах двох компаній створюються або формуються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними компаніями, то 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.

З українського боку участь у контрольованих операціях бере ТОВ «Юкрейн», основним видом діяльності якої є виробництво та експорт соняшникової олії, а також закупівля і експорт сільськогосподарських культур (кукурудза, пшениця, ріпак, жито, соя тощо). Закупівля товарів здійснюється компанією як на лінійних елеваторах по всій Україні, так і на портовому терміналі, який належить до Групи «ААА».

На зовнішній ринок компанія постачає зерно, шрот та соняшкову олію. АДМ Юкрейн стала першою в країні компанією, яка пройшла сертифікацію зі сталого розвитку біомаси відповідно до затверджених вимог ЄС [47]. Структура менеджменту компанії представлена на рис. 2.2.

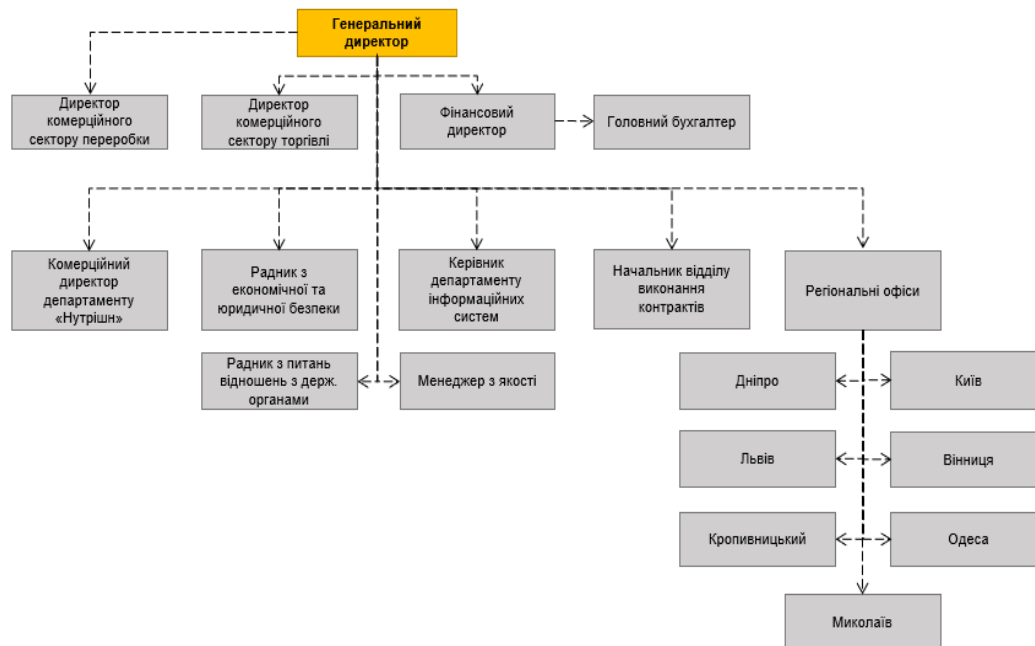


Рис. 2.2. Структура менеджменту компанії

Станом на 31.12.2020 р. відсутні кінцеві бенефіціарні власники або особи, що здійснюють вирішальний вплив на діяльність платника податків, у тому числі через фактор контролю. При аналізі здійснення трансфертного ціноутворення важливо встановити пов'язаних осіб та контрагентів контрольованих операцій.

Пов'язаними особами з ТОВ «Юкрейн» є:

- Archer Daniels Midland Europe BV (Netherlands) – опосередковано володіє корпоративними правами ТОВ «Юкрейн» у розмірі 100%;
- Alfred C. Toepfer International Netherlands – прямо володіє корпоративними правами ТОВ «Юкрейн» у розмірі понад 89 %;
- AAA Worldwide Holdings LP (Cayman) та AAA Company – кожна з яких опосередковано володіє корпоративними правами ТОВ «Юкрейн» у розмірі 100%.

Водночас, зауважимо, що ТОВ «Юкрейн» на кінець звітнього періоду не володіла корпоративними правами осіб у розмірі 25 і більше відсотків.

Контрагантеми контрольованих операцій були:

– AAA Sarl є пов’язаною особою з ТОВ «Юкрейн», оскільки одна і та сама юридична особа (AAA Europe) володіє корпоративними правами кожної такої юридичної особи у розмірі понад 20%/ 25% (AAA Sarl – безпосередньо, ТОВ «Юкрейн» – опосередковано). [39] Критерій пов’язаності змінено з 23.05.2020 року (до цього – 20%, після – 25%). AAA Sarl виконує функції регіональної штаб-квартири Групи. Компанія займається маркетингом, купівлею та продажем сільськогосподарської продукції;

– AAA GmbH є пов’язаною особою ТОВ «Юкрейн», оскільки одна і та сама юридична особа (AAA Europe) опосередковано володіє корпоративними правами кожної такої юридичної особи у розмірі понад 20%/ 25% [39]. AAA GmbH відповідає за маркетинг та дистрибуцію тваринного корму на території Німеччини і країн Бенілюксу, а також займається торгівлею пивоварним ячменем, рослинною олією та паливом по всьому світу. Разом зі своєю дочірньою компанією - AAA EMEA Corporate Services GmbH, AAA GmbH надає комерційні, логістичні, адміністративні послуги, а також послуги з морських перевезень компаніям Групи AAA в цьому регіоні;

– AAA Company є пов’язаною особою з ТОВ «Юкрейн», оскільки опосередковано володіє корпоративними правами кожної такої юридичної особи у розмірі більше 20%/ 25%. AAA Company є глобальною штаб-квартирою Групи, займається реалізацією харчових продуктів по всьому світу. Компанія, окрім виробничих функцій, здійснює реалізацію глобальної стратегії Групи на ринку харчових продуктів та харчування для тварин;

– AAA Wild Europe GmbH & Co. KG є пов’язаною особою з ТОВ «Юкрейн», оскільки одна і та сама юридична особа (ADM Europe B.V.) опосередковано володіє корпоративними правами кожної такої юридичної особи у розмірі більше 20%/ 25%¹. AAA Wild Europe GmbH & Co. KG займається виробництвом натуральних інгредієнтів для харчових продуктів;

– AAA Antwerp є пов’язаною особою з ТОВ «Юкрейн», оскільки одна і та сама юридична особа (AAA Europe) опосередковано володіє

¹ Критерій пов’язаності змінено з 23.05.2020 року (до цього – 20%, після – 25%)

корпоративними правами кожної такої юридичної особи у розмірі понад 20%/25%. AAA Antwerp займається реалізацією харчових олій по всьому світу. Компанія пропонує широкий асортимент рослинних олій: соєвої, рапсової, соняшникової, кукурудзяної, арахісової та оливкової;

– Компанія VUE LIMITED зареєстрована в країні, у якій ставка податку на прибуток компанії (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні, або які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування [33]. Інформація щодо фактичної діяльності VUE LIMITED відсутня, оскільки компанія не є пов'язаною особою з ТОВ «Юкрейн».

Таким чином, оскільки перші три критерії відповідають вимогам «витягнутої руки», є підстави вважати, що операція реалізації сільськогосподарської продукції є об'єктом контролю правил трансфертного ціноутворення.

Таблиця 2.1

Підстави визнання операції контрольованою

№	Одночасність виконання фінансових критеріїв	Так/ні
1	2	3
1	Річний дохід платника податків від усіх видів діяльності перевищує 150 млн грн	Так
2	Обсяг господарських операцій з кожним контрагентом перевищує 10 млн грн	Так
3	Господарські операції, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами, відповідно до <u>підпункту «а» 39.2.1.1 ПКУ</u>	Так
4	Господарські операції, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами із залученням непов'язаних осіб (номінальних посередників), відповідно до <u>підпункту 39.2.1.5 ПКУ</u>	Ні
5	Зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та /або послуг через комісіонерів-нерезидентів відповідно до <u>підпункту «б» 39.2.1.1 ПКУ</u>	Ні
6	Господарські операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку низькоподаткових держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, відповідно до <u>підпункту «в» 39.2.1.1 ПКУ</u>	Ні

7	Господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи, відповідно до <u>підпункту «г» 39.2.1.1 ПКУ</u>	Ні
8	Господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки), що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом відповідно до <u>підпункту «г» 39.2.1.1 ПКУ</u>	Ні

Джерело: Складено автором за даними ст. 39 ПКУ та матеріалами досліджуваного підприємства

У таблиці 2.2 наведені перелік та характеристики товарів, які були предметом поставки в контрольованій операції.

Таблиця 2.2

Перелік товарів, що є предметом контрольованої операції

Опис предмета операції	Клас	Рік врожаю	Код за УКТЗЕД	Країна походження
Горох	2	2019	0713109000	Україна
	3	2019	0713109000	Україна
Кукурудза	3	2019	1005900000	Україна
	3	2020	1005900000	Україна
Насіння ріпаку	1	2019	1205109000	Україна
	1	2020	1205109000	Україна
	вищій	2020	1205109000	Україна
Пшениця	1	2020	1001990000	Україна
	2	2019	1001990000	Україна
	2	2020	1001990000	Україна
	3	2019	1001990000	Україна
	3	2020	1001990000	Україна
	4	2019	1001990000	Україна
	4	2020	1001990000	Україна
	нестандартна	2019	1001990000	Україна
	нестандартна	2020	1001990000	Україна
Соеві боби	-	2020	1201900000	Україна
Ячмінь	3	2019	1003900000	Україна
	3	2020	1003900000	Україна

Джерело: Складено автором за матеріалами досліджуваного підприємства

Проаналізуємо особливості здійснення контрольованої операції у ТОВ «Юкрейн». Підприємство здійснює експорт зернових та олійних культур пов'язаній особі AAA Sarl, яка, в свою чергу, реалізує продукцію іншим компаніям групи AAA та незалежним споживачам – третім особам. При невідповідності кількісних чи якісних характеристик товару компанія AAA Sarl має право повернути товар ТОВ «Юкрейн». Взаємовідносини між ТОВ «Юкрейн» та AAA Sarl в межах контрольованої операції регулюються положеннями ряду договорів.

Умови оплати в розрізі видів продукції, яка реалізується, представлено в (Додатку А). Протягом аналізованого періоду компанія ТОВ «Юкрейн»

експортувала сільськогосподарську продукцію компанії AAA Sarl. Схематично операцію можна представити наступним чином (рис. 2.3):



Рис. 2.3. Схематичне зображення контрольованої операції

Джерело: Авторська розробка

Додаткова вартість у контрольованій операції з експорту сільськогосподарської продукції створюється за рахунок перепродажу продукції, закупленої у незалежних постачальників компанії AAA Sarl. Ланцюг створення вартості виглядає таким чином:

- 1) ТОВ «Юкрейн» закуповує зернові та олійні культури у непов'язаних постачальників сировини;
- 2) ТОВ «Юкрейн» експортує товари пов'язаним компаніям – покупцям (AAA Sarl);
- 3) покупці реалізують товари як компаніям Групи, що здійснюють подальшу переробку товарів, так і незалежним споживачам – третім особам;

Результатом здійснення підприємством контрольованої операції є економічна вигода. Вона, як правило, перевищує вигоду за умови здійснення неконтрольованих операцій, які є реально доступними альтернативними варіантами такої контрольованої операції, а також наявності ділової мети.

Відповідно до ст. 41 ПКУ, здійснюючи контрольовані операції, підприємство прагне досягти розумної економічної причини (ділової мети).

Розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект проявляється в прирості активів платника податків та/або у прирості їх вартості, а також створення умов для такого приросту в майбутньому [33].

Зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає наявність наміру в ТОВ «Юкрейн» отримати позитивний економічний ефект від операції, тобто наміру на приріст (збереження) активів (їх вартості), а також створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Аналіз кількісних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Юкрейн» свідчить про позитивні результати. Незважаючи на кризу, спричинену пандемією SARS-COV-2 (COVID-19), валовий прибуток ТОВ «Юкрейн» у 2020 р. на 3% перевищив аналогічний показник 2019 р., та зменшився на 4% порівняно з показником 2018 р. При цьому, собівартість у 2020 р. знизилася на 3% порівняно з 2019 р. та на 7% порівняно з 2018 р. Як результат, валовий прибуток ТОВ «Юкрейн» у 2020 р. зріс до 1 411 млн грн (з 169 млн грн у 2019 р. та 781 млн грн у 2018 р.), що демонструє значний приріст (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Показники фінансової звітності за 2018-2020 р., тис. грн

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Виручка	24 765 957	23 136 513	23 771 956
Собівартість	(23 984 734)	(22 967 782)	(22 360 701)
Валовий прибуток	781 223	168 731	1 411 255
Валова рентабельність, %	3,15%	0,73%	5,94%
Інші операційні доходи	40 582	56 110	166 435
Адміністративні витрати	(257 344)	(277 230)	(263 500)
Інші операційні витрати	(35 377)	(191 822)	(41 686)
Операційний прибуток	529 084	(244 211)	1 272 504
Операційна рентабельність, %	2,14%	-1,06%	5,35%
Інші доходи, в т.ч. фінансові	2 976	537 774	2 515
Інші витрати, в т.ч. фінансові	(473 342)	(250 776)	(660 888)
Фінансовий результат до оподаткування	58 718	42 787	614 131
Податок на прибуток	(60 684)	(24 957)	(141 007)

Загальний прибуток	(1 966)	17 830	473 124
Загальна рентабельність, %	-0,01%	0,08%	1,99%

Джерело: Складено автором за матеріалами досліджуваного підприємства

Представлені дані фінансової звітності компанії за 2018-2020 роки свідчать про те, що компанія здобула економічний ефект від провадження своєї господарської діяльності протягом аналізованого періоду та декларувала приріст активів.

Показник ефективної ставки податку на прибуток (розрахований як співвідношення нарахованого податку на прибуток до фінансового результату до оподаткування) за 2020 р. становить 23%, що є доказом того, що компанія не використовує будь-яких інструментів, направлених на несплату/неповну сплату податку та/ або зменшення обсягу оподаткованого прибутку. Тобто, головною метою операції не було отримання податкової вигоди (несплата/неповна сплата податку та/ або зменшення обсягу оподаткованого прибутку).

Однак, варто відзначити, що ТОВ «Юкрейн» відіграє стратегічну роль у ланцюгу постачання групи ААА, адже компанія здійснює основну стратегію і координацію бізнесу ААА в Україні. Відповідно, ТОВ «Юкрейн» забезпечений персоналом, який має необхідну кваліфікацію, активами, що є необхідними для торгівлі зерновими та олійними культурами, і комерційними зв'язками, що забезпечують ефективну діяльність компанії в межах контрольованої операції з експорту сільськогосподарської продукції. Тому саме головною метою здійснення контрольованої операції була наявність необхідних активів для здійснення експорту сільськогосподарської продукції.

Обсяги контрольованої операції з експорту компанією ААА Sarl сільськогосподарської продукції за період з 1 січня по 31 грудня 2020 року за даними бухгалтерського обліку наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Обсяг здійснених операцій

Контрагент	Операція	Сума операції (без ПДВ), гривень
------------	----------	----------------------------------

ADM Sarl	Реалізація зернових та олійних культур	16 633 520 781
----------	--	----------------

Джерело: Складено автором за матеріалами досліджуваного підприємства

Формування системи цін на підприємствах Групи ААА здійснюється на принципах ринкових відносин, а також під впливом можливих законодавчих змін чи обмежень, та спрямоване, передусім, на отримання прибутку. При встановлені внутрішньогрупових цін сторони контрольованої операції враховують динаміку та кон'юнктуру ринку, орієнтуючись на загальні ринкові чинники та тенденції, попит та пропозицію на ринку, цінові очікування та інші фактори.

Ціноутворення в контрольованій операції передбачає аналіз ситуації на ринку, зокрема, урожайності сільськогосподарської продукції, а також економічного середовища, що служить запорукою ринкового характеру прийнятих цін. Зокрема, особлива увага приділяється цінам на сільськогосподарську продукцію, опублікованим у різних комерційних джерелах інформації. Інформація про цінові пропозиції сільськогосподарської продукції третіх осіб (конкурсні пропозиції та оферти) та/або торгові операції у різних періодах здійснення поставок та їх умови отримується від брокерів та/або постачальників, та/або покупців.

Ціни на продукцію в контрольованій операції є договірними та встановлюються відповідно до визначеного базису поставки. Ціна товару зазначається в договорах та є твердою, зафіксованою на дату підписання відповідного договору та не підлягає зміні.

З метою функціонального та економічного аналізів всі операції з експорту зернових та олійних культур розглядалися згруповано як одна група контрольованих операцій і розглядалися комплексно тому, що:

- товари, що є предметом цих операцій, є схожими за призначенням або походженням, або є взаємозамінними;
- такі операції здійснюються на зіставних комерційних та фінансових умовах;
- функціональний профіль сторін цих операцій є зіставним;

– операції відбуваються протягом усього звітної періоду ТОВ «Юкрейн»;

– окремі операції цієї групи є настільки взаємопов'язаними та безперервними, що не можуть бути адекватно оцінені окремо.

Таким чином, з метою функціонального та економічного аналізів всі операції з експорту зернових та олійних культур розглядалися згруповано як одна контрольована операція.

Мета функціонального аналізу полягає у зборі та аналізі інформації про діяльність підприємств – сторін контрольованих операцій щодо їх функцій, активів і ризиків. Така інформація є необхідною для визначення внеску та доданої вартості кожного з учасників операцій в кінцевий фінансовий результат. Функціональний аналіз допомагає прийняти рішення про нормальний рівень винагороди, яку мають отримувати учасники угоди.

Функціональний аналіз вважають одним з найважливіших факторів, який потрібно враховувати під час розробки політики трансферного ціноутворення у групі компаній. Це зумовлено тим, що функціональний профіль компанії здійснює істотний вплив на рівень її рентабельності. Крім того, функціональний аналіз надає важливу інформацію для опису операцій.

Таким чином, опис функцій, активів (нематеріальних і матеріальних), ризиків та їх розподілу дає уявлення про те, який внесок у загальний прибуток робить кожен з учасників контрольованої операції, а також допомагає визначити найдоцільніший метод ціноутворення у контрольованій операції. Опис функцій, які виконують ТОВ «Юкрейн» та AAA Sarl у контрольованій операції наведено в Додатку Б, таблиця Б.1. З функціями, які здійснюються цими компаніями в контрольованій операції, тісно пов'язані ризики (Додаток Б, таблиця Б.2). Для здійснення контрольованої операції ТОВ «Юкрейн» та AAA Sarl (Додаток Б, таблиця Б.3). Активи – це ресурси, які контролюються компанією, що виникли в результаті попередніх подій, від яких компанія очікує отримання економічних вигод у майбутньому. Активи поділяються на матеріальні та нематеріальні. Для

цілей функціонального аналізу необхідно визначити власника матеріальних і нематеріальних активів, які використовуються в контрольованій операції.

На підставі проведеного аналізу функцій, ризиків і активів сторін контрольованої операції встановлено, що:

– ТОВ «Юкрейн» є експортером продукції агропромислового сектору пов'язаній компанії AAA Sarl. ТОВ «Юкрейн» несе ринкові, валютні та кредитні ризики, пов'язані з придбанням та експортом товару, виконує типові функції, притаманні торговій компанії в галузі сільського господарства.

– в межах контрольованої операції AAA Sarl є оптовим дистриб'ютором, який здійснює пошук незалежних споживачів продукції, відстежує ринкову кон'юнктуру та здійснює транспортування продукції від порту відвантаження або визначеного сторонами місця. Крім того, AAA Sarl є регіональною штаб-квартирою, яка приймає певні рішення, зокрема, і щодо ТОВ «Юкрейн».

2.3. Особливості застосування порівняльної неконтрольованої ціни

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» здійснюється за одним із таких методів:

- порівняльної неконтрольованої ціни (ПНЦ);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Найбільш доцільний метод ТЦ обирається з урахуванням таких критеріїв:

– доцільності обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконаних функцій, використаних активів і понесених ризиків);

- наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів ТЦ;

- ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Для сировинних товарів найбільш доцільним методом ТЦ є метод порівняльної неконтрольованої ціни. Розмір зіставної ціни обчислюється на підставі інформації, отриманої з внутрішніх і зовнішніх джерел.

Внутрішніми джерелами інформації, як правило, є:

- інформація про зіставні неконтрольовані операції платника податків;
- інформація про зіставні неконтрольовані операції контрагента - сторони контрольованої операції з непов'язаними особами.

Для застосування внутрішніх зіставних неконтрольованих цін необхідне зіставлення контрольованих операцій з операціями:

- реалізації компанією ТОВ «Юкрейн» непов'язаним особам зіставної сільськогосподарської продукції або;
- придбання компанією AAA Sarl зіставної сільськогосподарської продукції від непов'язаних осіб.

Застосування методу ПНЦ потребує особливо високого рівня зіставності характеристик товарів та умов здійснення операцій. Згідно з пп. 39.2.2.1 ПКУ, контрольована та зіставні операції не можуть мати значних відмінностей, які істотно впливають на фінансовий результат, а у разі наявності таких відмінностей, вони можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей.

Таким чином, задля застосування методу ПНЦ продукція має бути зіставною з тією, яка реалізується в контрольованій операції. Порівняння буде можливим за умови забезпечення повної зіставності господарських умов контрольованих операцій та операцій з незалежними особами.

У 2020 р. ТОВ «Юкрейн» не здійснювала продажу (експорту) аналогічної сільськогосподарської продукції непов'язаним особам на зіставних умовах. А інформація щодо придбання в 2020 р. компаніями AAA Srl сільськогосподарської продукції від непов'язаних осіб на момент підготовки даної документації з трансфертного ціноутворення відсутня. Таким чином, внутрішні джерела інформації для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» відсутні.

Зовнішніми джерела інформації є:

- будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;
- інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків з дотриманням вимог законодавства, та які надають інформацію про зіставні операції та осіб за умови, що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу;
- інформація, отримана контролюючим органом у межах укладених Україною міжнародних угод.

Протягом досліджуваного періоду (2020 р.) компанія ТОВ «Юкрейн» здійснювала експорт сільськогосподарської продукції (коди згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньо-економічної діяльності – 10059000 - Кукурудза, 10019900 - Пшениця, 120510900 – Насіння ріпаку, 120190000 - Соя, 100390000 - Ячмінь), які входять до Переліку товарів, що мають біржове котирування, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №616 від 8 вересня 2016 року, яка діяла протягом періоду з 8 вересня 2016 року по 1 січня 2021 року. Відповідно до пп. 39.2.1.3 ст. 39 ПКУ (в редакції, що набрала чинності 01.01.2015 р. та діяла до 23.05.2020 р.) для контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки)

платників податків, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни [33].

Оскільки 23 травня 2020 року набрав чинності Закон України №466-IX від 16.01.2020 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», було впроваджено нові норми стосовно сировинних товарів (Перелік сировинних товарів затверджений Постановою Кабінету Міністрів України №1221 від 9.12.2020 р., що діє з 1.01.2021 р.), а положення щодо товарів, що мають біржове котирування, були вилученні. Відповідно до пп. 39.3.3.4 ст. 39 ПКУ (в редакції від 23.05.2020 р.), для контрольованих операцій з сировинними товарами встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни. При застосуванні платником податків для встановлення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки» методів, відмінних від методу ПНЦ, платник податків у документації з трансфертного ціноутворення повинен:

- обґрунтувати неможливість застосування методу ПНЦ або те, що такий метод не є найбільш доцільним щодо фактів та обставин здійснення контрольованої операції;

- зазначити інформацію про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу постачання таких товарів від виробника (постачальника) до першої непов'язаної особи або особи – нерезидента, який не відповідає критеріям, визначеним підпунктами «в» - «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПКУ. Інформація має містити дані про рівень показників рентабельності цих осіб, які є найбільш доцільними, виходячи із фактів та обставин їх діяльності у ланцюгу постачання.

Оскільки в контрольованій операції застосування методу ПНЦ є пріоритетним завданням, а використання інших методів ТЦ можливе лише за умови виконання певних умов, нижче наведено аналіз можливості застосування методу ПНЦ.

Для біржових товарів існували до 23 травня 2020 року спеціальні правила. Українські правила для біржових товарів засновані на рекомендаціях Ініціативи 10 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – План дій, що спрямовані на боротьбу з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування) щодо угод з сировинними товарами. Рекомендації BEPS передбачають, що джерелом зіставних цін повинна бути будь-яка загальнодоступна та прозора статистична інформація, а не лише товарні біржі.

Основним критерієм вибору такого джерела інформації як товарні біржі є частота його щоденного використання незалежними учасниками ринку під час встановлення цін у їхніх операціях. Однак в українських правилах для біржових товарів не врахований цей фактор, внаслідок чого список прийнятних джерел інформації обмежений виключно біржовими котируваннями.

Так, постановою Кабінету Міністрів України №616 від 8 вересня 2016 р. визначено перелік світових товарних бірж, які можливо використовувати для встановлення відповідності умов контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, принципу «витагнутої руки» [33].

Для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Діапазон цін розраховується на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує проведенню контрольованої операції, а в разі контрольованої операції, яка здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, - на підставі форвардних або ф'ючерсних біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передує даті укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту.

Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

До переліку товарів, для яких слід використовувати діапазон цін, що склалися на товарній біржі, для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», зокрема, входять:

- кукурудза, інша;
- пшениця і суміш пшениці та жита (меслин);
- соєві боби подрібнені або неподрібнені, інші;
- ячмінь, інший;
- насіння ріпаку, подрібнене або не подрібнене, інше.

Дозволеними для застосування світовими товарними біржами для таких товарів є:

- біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV);
- зернова біржа Міннеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX);
- міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE);
- національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX);
- товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE);
- товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE);
- токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM);
- чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME).

Аналіз біржових умов з'ясує, що інколи неможливо надійно зіставити умови контрольованої операції з котируваннями на товарній біржі та належним чином відкоригувати незіставні умови, оскільки:

- неможливою є торгівля товарами українського походження на біржі;
- істотно може впливати на ціноутворення відсутність даних щодо функціонального профілю сторін операції;
- не представлено детальної інформації щодо умов оплати за придбану продукцію (наприклад, умови здійснення розрахунків)
- не зазначено, чи надаються будь-які знижки чи премії у разі придбання значних обсягів продукції;

– можуть бути не вказані дані щодо транспортних витрат для коригування відмінностей в умовах поставки товарів.

Тому може скластися ситуація, що жодне з них джерел не може бути використане як надійне джерело для аналізу відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». У даній ситуації застосування методу ПНЦ на основі біржових котирувань є неможливим для цілей аналізу відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Під час проведення аналізу найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення та пошуку зіставних операцій було встановлено, що компанією ТОВ «Юкрейн» укладено договір з ДП «Держзовнішінформ» №72 від 01.12.2011 р. на дослідження діапазону/інтервалу експортних цін в Україні у зіставних з контрольованою операцією умовах, результати якого було взято до уваги під час підтвердження відповідності умов поставок сільськогосподарської продукції ТОВ «Юкрейн» компанії AAA Sarl принципу «витягнутої руки».

За результатами аналізу неконтрольованих операцій, було визначено, що ДП «Держзовнішінформ» надає інформацію лише щодо поставок на умовах FOB (Інкотермс 2000/2010) глибоководні порти Чорного моря, в той час як в межах контрольованої операції поставки сільськогосподарської продукції здійснювалися на умовах FOB (Інкотермс 2010) порти Чорного моря (як глибоководні, так і мілководні), СРТ (Одеса, Південий) та DAP (Одеса, Південий) згідно з Інкотермс 2010.

З урахуванням обставин було проведено коригування цін операцій на умовах СРТ та DAP (Інкотермс 2010) до рівня ціни на умовах FOB, шляхом збільшення їх на зазначені вище значення в розрізі видів товарів. Крім того, операції, де відправлення товару відбувалося з малих портів, вважалися незіставними без проведення відповідного коригування, оскільки вартість завантаження в малому порті є вищою. У зв'язку з цим були здійснені наступні коригування (табл. 2.7).

Варто зазначити, що протягом 2020 року ринок був досить волатильним, що було спричинено початком аграрного сезону в країні та непрогнозованим

ажіотажем на ринку. Після збору урожаю товарів агропромислового сектору на ринку спостерігається тенденція до стабілізації.

Таблиця 2.7
Коригування для малих портів

Товар	Коригування			
	Порт Миколаїв	Порт Таврійськ	Порт Херсон	Порт Аскет (Бердянськ)
Пшениця:	-	-	-	-
– 2-го класу	-3 долари США	Дані відсутні	Дані відсутні	Дані відсутні
– 3-го класу	-3 долари США	Дані відсутні	Дані відсутні	Дані відсутні
– 4-го класу	-3 долари США	Дані відсутні	Дані відсутні	Дані відсутні
Горох (2го – класу врожаю)	-3 долари США	Дані відсутні	Дані відсутні	Дані відсутні

Джерело: Наведено автором за даними Інкотермс 2010.

Для застосування методу ПНЦ, який передбачає порівняння ціни, застосованої під час контрольованої операції, з ціною (діапазоном цін) у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), розраховується ринковий діапазон цін. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) затверджується Кабінетом Міністрів України [37].

За результатами аналізу, здійсненого з метою встановлення відповідності умов контрольованої операції №1 принципу «витагнутої руки» був обраний метод ПНЦ, який полягає у зіставленні ціни, встановленої в контрольованій операції, з ціною, встановленою на ідентичні або однорідні товари в порівнянних незалежних угодах (угодах між непов'язаними особами), які виконуються у зіставних умовах.

Під час проведення аналізу найбільш доцільного методу ТЦ та пошуку зіставних операцій було встановлено, що компанією ТОВ «Юкрейн» укладено договір з ДП «Держзовнішінформ» на дослідження експортних цін в Україні у зіставних з контрольованою операцією умовах, результати якого використано

для підтвердження відповідності умов поставок сільськогосподарської продукції ТОВ «Юкрейн» компанії ADM Sarl принципу «витягнутої руки».

У результаті проведеного аналізу в більшості випадків підтверджується відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Водночас виявлені несуттєві відхилення, що зумовлені в першу чергу волатильністю, яка притаманна ринкам сільськогосподарської продукції, обмеженістю методу ПНЦ, усередненням даних при підрахунку діапазону цін та недостатністю зіставних даних. Беручи до уваги неістотність зазначених відхилень, вважаємо такі розбіжності в ціні такими, що притаманні звичайній ринковій практиці.

Висновки за результатами аналізу інформації, одержаної від ДП «Держзовнішінформ», свідчать про те, що більшість контрактних цін контрольованої операції не суперечать ринковому рівню цін на момент укладення контракту з урахуванням умов транспортування та терміну поставки. Також незначні відхилення пов'язані з тим, що публікація компанією ДЗІ даних відбувається щотижнево.

Чиста рентабельність ТОВ «Юкрейн» в межах контрольованої операції №5 складає 15,60% та перебуває вище діапазону рентабельності, який становить від 5,41% до 14,17% з медіаною 8,33%. Відповідно до правил ТЦ в Україні, ціноутворення в контрольованій операції не призводить до заниження бази оподаткування, тому коригування здійснювати не потрібно.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ У СФЕРІ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

3.1. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення консультування з питань трансфертного ціноутворення

Вибір конкретного методу трансфертного ціноутворення здійснюється стосовно кожної угоди окремо [24, с. 239]. Однак, для контрольованих операцій із сировинними товарами обов'язковим є встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» за методом ПНЦ.

Як зазначалося у попередньому розділі, для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» використовують внутрішні і зовнішні джерела інформації. Зовнішніми джерелами інформації для сировинних товарів є міжнародні товарні біржі. Однак, застосування методу ПНЦ на основі біржових котирувань часто є неможливим для цілей аналізу відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Окрім того, в межах проаналізованих у Розділі 2 експортних операцій здійснювалися поставки гороху, який не є біржовим товаром.

При цьому під час зіставлення операцій аналізуються такі елементи контрольованих та зіставних операцій: характеристика товарів (робіт, послуг); кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг); обсяг функцій, що виконуються сторонами; умови розподілу між сторонами ризиків і вигод; строки виконання зобов'язань; умови проведення платежів при здійсненні операцій; характеристика ринку товарів (робіт, послуг), на якому здійснено операцію; розмір надбавок та знижок до ціни товарів (робіт, послуг); бізнес-стратегії підприємства (за наявності). З метою додаткового пошуку зовнішніх зіставних операцій, що були здійснені між непов'язаними особами, доцільно використовувати інші джерела інформації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Зовнішні джерела інформації

Джерела інформації		
№	Назва видання та видавець (власник інтернет-ресурсу)	Інформація, що міститься у виданні

Джерела інформації		
№	Назва видання та видавець (власник інтернет-ресурсу)	Інформація, що міститься у виданні
1	Щомісячний інформаційний бюлетень «Огляд цін українського та світового товарних ринків» Видавець: Державне підприємство «Держзовнішінформ» (http://www.dzi.gov.ua/)	Інформація про ціни на товари, які експортуються/імпортуються (товари с/г галузі, хімічної та металургійної промисловості), середній рівень цін на основні експортовані/імпортовані товари), а також ціни на внутрішньому ринку України (товари с/г, харчової, хімічної та металургійної промисловості, ціни на нафту та нафтопродукти, будівельні матеріали) та ціни світових ринків.
2	Інформаційно-аналітичний продукт «Дайджест цін товарів на світових ринках» Видавець: Державне підприємство «Укрпромзовнішекспертиза» (http://www.expert.kiev.ua/)	Інформація про ціни на товари гірничо-металургійного сектору, хімічної промисловості, агропромислового комплексу, паливно-енергетичного комплексу.
3	Офіційний сайт Аграрної біржі Власник інтернет-ресурсу: Аграрна біржа (http://agrex.gov.ua/)	Інформація про ціни на сільськогосподарську продукцію, що була реалізована через Аграрну біржу.
4	Офіційний сайт Мінагрополітики та продовольства України Власник інтернет-ресурсу: Мінагрополітики (http://www.minagro.gov.ua/)	Інформація про ціни на товари аграрного сектору
5	Щотижневе видання «ProAgro Analytics» Видавник: інформаційна компанія «ПроАгро» (http://www.proagro.com.ua/)	Новини ринку зернових, олійних та інших сільськогосподарських культур, огляд експортних цін, цін закупок та відпускних цін, основні фактори впливу на ціни, фітосанітарний стан посівів, садів та пасовищ
6	Видання «Зерно Причорномор'я» Видавник: консалтингова агенція «УкрАгроКонсалт» (http://www.ukragroconsult.com)	Інформація щодо біржових та ф'ючерсних котирувань на зернові та олійні культури, огляд фрахтового ринку, аналітичні описи змін цін на сільськогосподарську продукцію в Україні, огляд експортних цін на сільськогосподарську продукцію в Україні.

Джерела інформації		
№	Назва видання та видавець (власник інтернет-ресурсу)	Інформація, що міститься у виданні
7	Інші джерела	

Джерело: Складено автором

Для аналізу можливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни нами були проаналізовані деякі наведені вище джерела інформації на предмет наявності угод (операцій), умови яких можуть бути визнані потенційно зіставними з умовами контрольованої операції з урахуванням ознак зіставності, наведених у пп. 39.2.2.2 та пп. 39.2.2.3 ПКУ.

Так, наприклад, щомісячний інформаційний Бюлетень «Огляд цін українського та світового товарних ринків» надає інформацію про сформовані ціни та цінові тенденції на світових та українському товарних ринках, а також коментарі експертів, огляди товарних ринків та іншу інформацію. Приклад інформації про світовий ринок сільськогосподарської продукції, що міститься в даному джерелі:

ЕКСПОРТ ІЗ УКРАЇНИ

Експортні ціни на продукцію рослинництва і харчової промисловості,

FOB/CPT глибоководні порти України; FCA підприємство-завод України, USD/т

Станом на 27.05.2020 року

Товар	Умови поставки	Ціна
Олія соняшникова нерафінована	FOB	740-755
Шрот соняшниковий	FOB	215-230
Пшениця 2 класу	FOB	217-222
Пшениця 3 класу	FOB	214-220
Пшениця фуражна 4 класу	FOB	209-215
Борошно пшеничне вищого гатунку	FCA	235-245*
Борошно пшеничне 1 гатунку	FCA	225-230*
Вівітки пшеничні гранульовані	CPT	—
Кукурудза фуражна	FOB	172-180
Ячмінь фуражний	FOB	175-183
Соеві боби	FOB	385-395
Насіння соняшнику	FOB	—
Насіння ріпаку	FOB	400-410

* – станом на 26.05.2020 року

Джерело: дані інформаційних агентств та операторів ринку

Рис. 3.1. Дані інформаційного Бюлетеня «Огляд цін українського та світового товарних ринків»

Джерело: Огляд цін українського та світового товарних ринків, №6 (284), червень 2020 р.

Інформація, що міститься в даному джерелі, може проаналізована з метою пошуку інформації про операції з продажу зіставних товарів, укладених та

реалізованих у зіставних умовах на відповідному ринку товарів. Результати даного аналізу необхідно представити у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз джерела інформації «Огляд цін українського та світового товарних ринків»

Назва джерела інформації та видавник			
Щомісячний інформаційний бюлетень «Огляд цін українського та світового товарних ринків» Видавець: Державне підприємство «Держзовнішінформ» (http://www.dzi.gov.ua/)			
Релевантність інформації до предмету контрольованих операцій			
Інформація релевантна. Джерело містить інформацію про ситуацію на ринку експорту сільськогосподарської продукції, зокрема, в розділі «Сільське господарство і харчова промисловість».			
Наявність інформації для аналізу зіставності за критеріями, вказаними в пп. 39.2.2.2 та пп. 39.2.2.3 ПКУ			
1	Характеристика товарів	Так	Наводяться типи і класи продуктів. Передбачається гомогенність біржових товарів.
2	Обсяг поставок	Ні	Ціни всіх товарів наводяться в розрахунку на тону. Неможливо зробити висновок про наявність залежності ціни від обсягу поставок.
3	Розподілення функцій	Ні	Виходячи із наявної інформації неможливо зробити висновок про розподілення функцій між учасниками угод.
4	Умови розподілення ризиків	Частково	Наявність інформації про базис поставки дозволяє зробити обмежений висновок про розподіл ризику псування/втрати товару в дорозі. Однак неможливо зробити висновок про розподілення інших ризиків.
5	Строки виконання договорів	Частково	У відношенні деяких категорій товарів зазначені місяці передбачуваних поставок.
6	Умови здійснення	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновок про умови здійснення

	платежів		платежів.
7	Розмір звичайних надбавок та знижок	Ні	Виходячи із наявної інформації не можна зробити висновок про застосування учасниками угод знижок або надбавок до ціни.
8	Характеристика ринку товарів	Так	Джерело містить інформацію про експортні операції українських постачальників, що діють на українському ринку.
9	Бізнес-стратегії компаній	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновок про бізнес-стратегії учасників угод. Відповідно, неможливо зробити висновок про їх вплив на ціну здійснення операцій.

Джерело: Складено автором

Виходячи з вищенаведеного аналізу, дане джерело інформації дозволяє зробити висновок про зіставність (або незіставність) операцій, здійснених на ринку, за двома критеріями зіставності з дев'яти – щодо характеристики товарів та характеристики ринків товарів.

Однак тут відсутнє будь-яке підтвердження, що наведені ціни склалися в межах операцій між непов'язаними особами, що є обов'язковою вимогою для використання угод як зіставних відповідно до пп. 39.2.2.1 ПКУ, та наведені ціни є цінами у фактично здійснених операціях (згідно з пп. 39.3.3.1 ПКУ, для застосування методу ПНЦ використовується інформація про зіставні неконтрольовані операції, які фактично здійснені іншими особами).

Таким чином, хоча дане джерело не містить достатньої інформації для проведення подальшого аналізу, але воно містить часткову інформацію, тому є корисним.

Ще одним джерелом інформації можна вважати Аграрну біржу України (АБУ). Аграрна біржа – єдина державна товарна біржа в Україні, створена КМУ в 2005 р. Основне завдання – забезпечення проведення Аграрним фондом товарних та фінансових інтервенцій з метою досягнення цінової стабільності на

аграрному ринку [2]. АБУ публікує і представляє інформацію про біржові котирування та результати торгів за зовнішньоекономічними контрактами. Дана інформація публікується постфактум.

Слід зазначити, що на біржі надані ціни тільки для таких сільськогосподарських культур як пшениця та кукурудза. Приклад інформації щодо біржових котирувань, що регулярно публікуються АБУ, наведено на рис. 3.2.

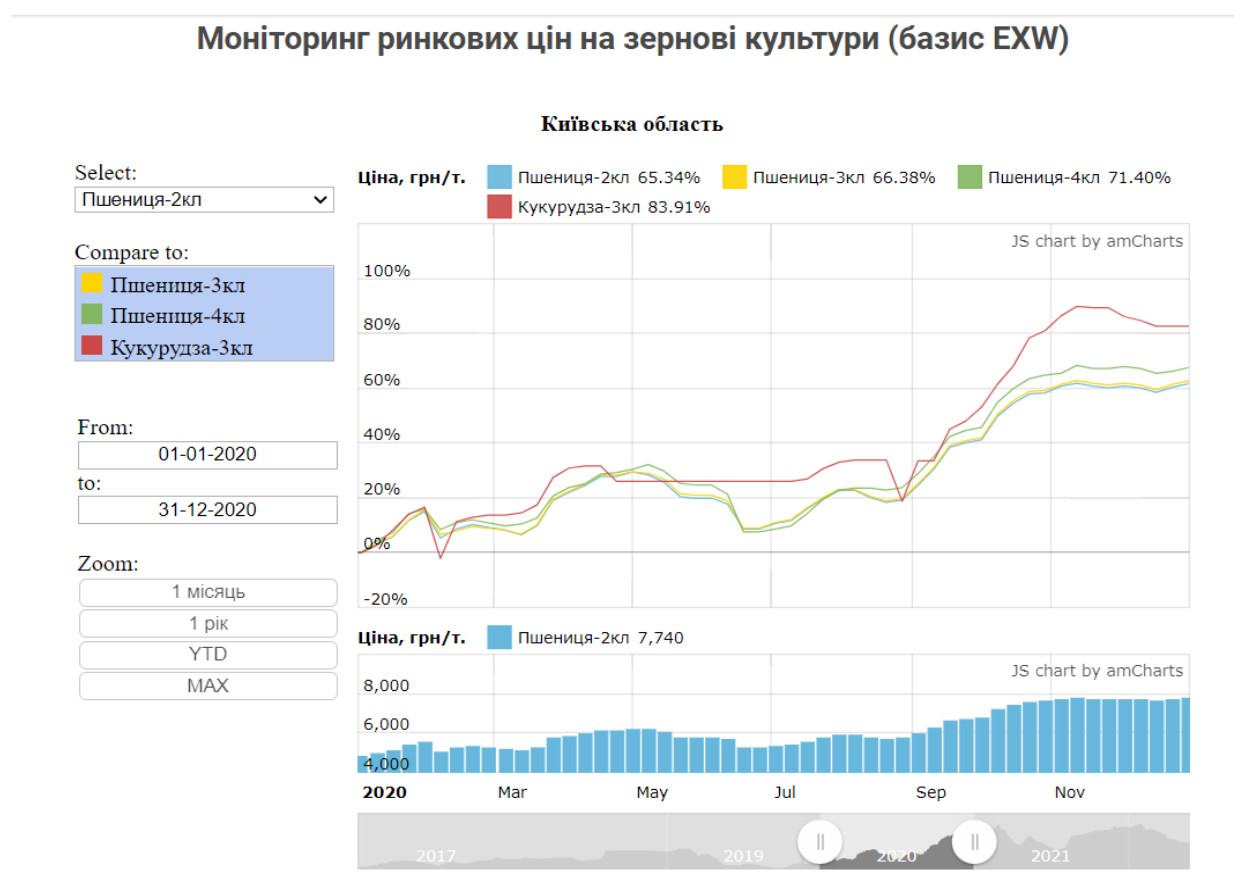


Рис. 3.2. Біржові котирування згідно з Аграрною біржею України
Джерело: <https://agrex.gov.ua/cini-na-zerno/>

Інформація, що міститься в цьому джерелі, була проаналізована з метою пошуку інформації про операції з продажу ідентичних або однорідних товарів, укладених та реалізованих у зіставних умовах на відповідному ринку. Результати даного аналізу представлені в табл. 3.3:

Таблиця 3.3

² <http://agrex.gov.ua/about/>

Аналіз даних Аграрної біржі України

Назва джерела інформації та видавник			
Офіційний сайт Аграрної біржі Власник інтернет-ресурсу: Аграрна біржа (http://agrex.gov.ua)			
Релевантність інформації до предмету контрольованої операції			
Інформація не релевантна з точки зору предмету контрольованої операції. Джерело публікує й представляє інформацію про біржові котирування та результати торгів за зовнішньоекономічними контрактами, предметом яких є сільськогосподарська продукція.			
Наявність інформації для аналізу зіставності за критеріями, відповідно до пп. 39.2.2.2 та пп. 39.2.2.3 ПКУ			
1	Характеристика товарів	Ні	Наводяться класи пшениці та кукурудзи. Інформація про ціни на інші сільськогосподарські культури відсутня.
2	Обсяг поставок	Ні	Ціни всіх товарів наводяться в розрахунку за тонну. Неможливо зробити висновок про наявність дисконтів за обсяги поставок.
3	Розподілення функцій	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновок про розподілення функцій між учасниками угод. Наявність інформації про базис поставки не дозволяє зробити висновок про розподіл витрат на транспортування, адже базис вказаний без уточнення місця поставки за таким базисом.
4	Умови розподілення ризиків	Частково	Наявність інформації про базис поставки дозволяє зробити обмежений висновок про розподіл ризику псування/втрати товару в дорозі. Однак неможливо зробити висновок про розподілення інших ризиків.
5	Строки виконання договорів	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновки про строки виконання поставок.
6	Умови здійснення платежів	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновок про умови здійснення платежів.
7	Розмір звичайних надбавок та знижок	Ні	Виходячи із наявної інформації не можна зробити висновок про застосування учасниками угод знижок або надбавок до ціни.
8	Характеристика ринку товарів	Так	Джерело містить інформацію про експортні операції українських

			постачальників, що діють на українському ринку.
9	Бізнес - стратегії компаній	Ні	За наявною інформацією неможливо зробити висновок про бізнес-стратегії учасників угод. Відповідно, неможливо зробити висновок про їх вплив на ціну здійснення операцій.

Джерело: Складено автором

Виходячи з вищенаведеного аналізу, це інформаційне джерело дозволяє зробити висновок про зіставність (або незіставність) операцій, здійснених на ринку, лише за одним критерієм зіставності з дев'яти, однак інформація про предмет контрольованої операції відсутня.

Також відсутнє будь-яке підтвердження, що наведені ціни склалися в межах операцій між непов'язаними особами, що є обов'язковою вимогою для використання угод як зіставних відповідно до пп. 39.2.2.1 ПКУ, та наведені ціни є цінами у фактично здійснених операціях (згідно з пп. 39.3.3.1 ПКУ, для застосування методу ПНЦ використовується інформація про зіставні неконтрольовані операції, які є фактично здійсненими). Таким чином, вважаємо, що дане джерело не містить достатньої інформації для проведення подальшого аналізу.

Для аналізу цін потенційно можуть використовуватися інші загальнодоступні джерела, зокрема:

- ціни, що склалися за результатами публічних торгів (аукціонів), тендерів, біржові котирування;
- статистичні дані державних органів і установ;
- довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань (у тому числі інтернет-видань) і публікацій (у тому числі електронних) та інших банків даних, звіти і довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном, інформаційні програми, що використовуються з метою трансфертного ціноутворення, інші публічні інформаційні джерела, що є загальнодоступними;

- відомості про ціни, діапазон цін та котирування, оприлюднені в засобах масової інформації;

- будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та надають інформацію про зіставні операції та осіб.

Також окрім інформації, зазначеної раніше, згідно з пп. 39.5.3.1 можуть використовуватися наступні дані:

- інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків з дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу

- інформацію, отриману контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод.

Водночас для підтвердження відповідності експортних цін компанії можуть укласти договір з Державним підприємством «Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків» Міністерства економіки України, уповноваженого здійснювати моніторинг цін на зовнішньому та внутрішньому товарних ринках, досліджувати динаміку цінових процесів на ринках та аналізувати відповідність контрактних (зовнішньоторговельних) цін кон'юнктурі світового ринку. Ринковість умов контрольованих операцій може бути підтверджена експертами ДП «Держзовнішінформ» на основі даних з:

- Eikon for commodities Monitor Products & Services (Reuters);
- ark-inform.com;
- дані опитування операторів ринку.

Виходячи з наведеного вище, можливим є застосування методу ПНЦ на основі зовнішніх джерел для аналізу контрольованої операції.

Способи проведення аналізу методом ПНЦ, із застосуванням внутрішніх та зовнішніх джерел інформації про потенційно зіставні операції наведені у Додатку В.

3.2. Перспективи удосконалення управлінського консультування.

В умовах наростання економічних та політичних криз безпека бізнесу істотною мірою залежить від дотримання норм чинного законодавства – національного і міжнародного (для ТНК). Міжнаціональні компанії, прагнучи підвищити ефективність і результативність своєї діяльності за рахунок зниження собівартості продукції й оптимізації системи оподаткування, застосовують систему трансфертних цін у внутрішньофірмових контактах. Так як це дуже часто супроводжується великим ризиком, компанії вдаються до послуг консалтингових фірм. Вигоди від співпраці з консалтинговими фірмами, як було показано у першому розділі, значно більші, ніж витрати на консалтингові послуги. Однак, правила дуже часто змінюються, а тому консалтингова практика потребує постійного удосконалення.

Забезпечення безпеки бізнесу у випадку застосування ТЦ уможлиблюється у результаті таких умов:

- переходу на постійне зовнішнє консультативне обслуговування, що, як було показано в розділі 1, є більш вигідним для клієнта;
- усвідомлення вигоди від залучення консультантів для вирішення існуючих проблем і отримання нової інформації, ідей, пропозицій;
- поліпшення якості послуг, які надаються (завдяки зростанню професіоналізму вітчизняних консультантів, досвіду, удосконаленню навичок роботи і методів виконання замовлень) [42].

Крім того, підвищення результативності надання консалтингових послуг, у т.ч. й у сфері трансфертного ціноутворення, можливе за рахунок активного впровадження у консалтингову практику штучного інтелекту. Це сприятиме прискоренню процесу обробки й аналізу величезних масивів даних, підвищенню ефективності цих процесів.

Важлива роль в удосконаленні податкового консультування у сфері трансфертного ціноутворення належить державі. Побудова дієвої системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні передбачає запровадження правил визначення цін для цілей оподаткування у

зовнішньоекономічних операціях з пов'язаними особами. Необхідність їх запровадження та контролю за дотримання цих правил пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між компаніями, що входять до складу однієї транснаціональної корпорації чи промислово-фінансової групи та розташовані у різних юрисдикціях. Існуючі інструменти ТЦ дозволяють ТНК та промислово-фінансовим групам виводити фінансові ресурси за межі національної економіки та акумулювати їх в інших країнах з урахуванням стратегій цих ТНК і ПФГ та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужує фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливає на обсяги надходжень до державного бюджету.

Прогресивний міжнародний досвід державного регулювання процесів ТЦ свідчить, що побудова дієвої системи протидії прихованому відпливу коштів з національних економік через внутрішньофірмові канали транснаціональних корпорацій і промислово-фінансових груп передбачає додаткові витрати як для компаній, так і для податкових органів. Так, додаткові витрати компаній пов'язані з веденням відповідної документації, податкових органів – із впровадженням додаткових інструментів адміністрування податків та зборів.

Головним завданням врегулювання ТЦ в Україні є захист податкової бази та, водночас, уникнення підстав для подвійного оподаткування й невизначеностей, що можуть перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі. Оскільки запровадження правил ТЦ збільшує навантаження на підприємства в плані ведення відповідної документації, доцільно, щоб такі правила узгоджувалися з існуючими стандартами країн, з якими пов'язані стратегічні інтереси України у сфері інвестицій. У протилежному випадку, це потребуватиме додаткових зусиль з боку іноземних інвесторів щодо ведення зазначеної документації для українських підприємств. А це, в свою чергу, негативно впливатиме на бізнес-клімат в Україні.

Погоджуємося з думкою, що чинне податкове законодавство неспроможне забезпечити дієве регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. Це зумовлено, передусім, тим, що норма про те, що відхилення

договірних цін від звичайних у бік збільшення або зменшення менше, ніж на 25 %, не є підставою для визначення податкового зобов'язання або коригування показників податкової звітності, по-суті, допускає необґрунтоване заниження ТЦ до 25%. Крім того, концептуальне визначення методів утворення звичайних цін за відсутності методологічних положень щодо їх розрахунку майже унеможлиблює встановлення та доведення податковими органами зловживань платників податків у сфері трансфертного ціноутворення. По-третє, чинним податковим законодавством не передбачено обов'язок суб'єктів господарювання щодо надання податковим органам необхідної документації щодо операцій з пов'язаними особами [16].

Задля підвищення ефективності регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, у вітчизняному податковому законодавстві необхідно імплементувати основні та найновіші положення Керівництва ОЕСР. Необхідно вжити таких заходів.

По-перше, уточнити в податковому законодавстві принцип «вितягнутої руки» відповідно до Керівництва ОЕСР та поняття трансфертного ціноутворення, встановивши необхідність його дотримання при трансфертному ціноутворенні для цілей оподаткування.

По-друге, необхідно розширити перелік пов'язаних осіб для цілей ТЦ, додавши до нього осіб, які можуть здійснювати вплив на платника податків через наявність заборгованості, постачання сировини, матеріалів тощо.

По-третє, на законодавчому рівні встановити принципи взаємного узгодження між платником податків і податковою адміністрацією ТЦ, що, зокрема, може передбачати встановлення їх рівня на певний період часу для конкретних операцій чи послуг.

По-четверте, передбачити навчання представників податкової адміністрації та платників податків методам ТЦ та ведення документації при здійсненні контрольованих операцій.

По-п'яте, передбачити оприлюднення статистичної інформації щодо ТЦ в Україні, зокрема, щодо кількості та обсягів контрольованих операцій, про які

було надано звіти податковим органам у розрізі видів економічної діяльності та країн-контрагентів.

ВИСНОВКИ

У роботі розглянуто теоретико-методичні та прикладні аспекти процесу податкового консультування в Україні, обґрунтовано практичні рекомендації щодо його удосконалення у сфері трансферного ціноутворення. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки.

1. Ринок податкового консалтингу в нашій країні є доволі динамічним та перспективним і має значні перспективи для подальшого розвитку. Податкове консультування є професійним видом діяльності. Це поняття, як власне і його зміст, є міждисциплінарним – формується на стику юридичної та економічної діяльності і трансформується в окремий інститут податкового консалтингу.

2. Податковий консалтинг – це комплекс послуг, які надають спеціалізовані фахівці, організації, уповноважені податкові органи з питань удосконалення умов застосування норм чинного податкового законодавства у фінансово-господарській діяльності підприємства, забезпечення реалізації базових принципів оподаткування з урахуванням інтересів усіх сторін відносин зі стягнення податків, знаходження оптимального на законних підставах податкового навантаження для підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Суб'єктами надання таких послуг можуть бути: уповноважений податковий орган, консалтингові, аудиторські компанії, а також фізичні особи – податкові консультанти.

3. Сьогодні існує проблема адекватних підходів до трансфертного ціноутворення, яке являє собою сукупність методів щодо встановлення відповідності між незалежними ринковими цінами та цінами операцій між афілійованими компаніями в рамках ТНК. У глобальному експорті внутрішній оборот між філіями компаній у різних країнах займає істотну частку. Метою трансфертного ціноутворення є задоволення ТНК власного економічного інтересу – оптимізація (а точніше, мінімізація) оподаткування прибутку. Використання того чи іншого методу формування ТЦ є важливим складовим елементом стратегії ТНК, залежно від її фінансового стану, ринкової

кон'юнктури та ряду інших чинників. На глобальному рівні порядок реалізації трансферного ціноутворення регламентується Керівництвом ОЕСР з трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів, в межах України – Податковим кодексом України.

4. Умови операцій можуть бути визнані зіставними у разі, якщо відмінності між ними не мають істотного впливу на результати операцій або можуть бути усунені шляхом проведення достовірного коригування умов та результатів зіставних операцій. Коригування зіставності повинні розглядатися тільки якщо очікується, що вони підвищать надійність результатів та є доречними для відмінностей, які мають істотний вплив на порівняння. Неістотні умови, які є відмінними між контрольованою та неконтрольованими операціями, але вплив яких на ціну дослідити неможливо або такий вплив є незначним, доречно не здійснювати.

5. Компанія «ААА» є міжнародною агропромисловою корпорацією зі штаб-квартирою в США (Чикаго). Це один з найбільших у світі переробників олійних культур, кукурудзи, пшениці, какао-бобів та інших культур, а також провідний виробник соєвої олії, кукурудзяних підсолоджувачів, борошна, біодизелю та інших продуктів харчування та кормових інгредієнтів тощо. В Україні компанія представлена 10 підприємствами.

6. Як ТНК група компаній ААА підпадає під певні регуляторні вимоги, що стосуються трансфертного ціноутворення на глобальному та місцевому (локальному) рівнях. Тому політика трансфертного ціноутворення Групи побудована на узгодженні усіх угод та операцій між компаніями Групи і будь-якими іншими пов'язаними особами й здійснювалися відповідно до принципу «витягнутої руки» та на таких самих умовах, які мали б місце за схожих обставин з непов'язаними особами або третіми сторонами. З українського боку участь у контрольованих операціях бере ТОВ «Юкрейн», основним видом діяльності якої є виробництво та експорт соняшникової олії, а також закупівля і експорт сільськогосподарських культур (кукурудза, пшениця, ріпак, жито, соя тощо).

7. У процесі дослідження встановлено пов'язаних осіб та контрагентів контрольованих операцій ТОВ «Юкрейн». За даними ст. 39 ПКУ та матеріалами досліджуваного підприємства проаналізовані та визначені підстави для визнання операцій контрольованими щодо реалізації сільськогосподарських культур (кукурудзи, гороху, пшениці, насіння ріпаку, ячменю і соєвих бобів). Аналіз показав, що перші три критерії відповідають вимогам «витягнутої руки», що є підстави вважати, що операція реалізації сільськогосподарської продукції є об'єктом контролю правил трансфертного ціноутворення. З метою доведення, що підприємство не отримало додаткового прибутку в результаті проведення внутрішньогосподарських операцій між пов'язаними особами (трансфертне ціноутворення), доцільно провести додаткову консалтингову перевірку.

8. У господарській практиці використовується п'ять методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Правила ТЦ передбачають ієрархію застосування методів. Зокрема, метод ПНЦ розглядається як пріоритетний, сутність якого 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 з внутрішніх і зовнішніх джерел. Тобто коли існує можливість застосування і методу ПНЦ, і будь-якого іншого методу, застосовується метод ПНЦ.

9. Аналіз фінансової звітності компанії за 2018-2020 роки (за період аналізу здійснення трансфертного ціноутворення) свідчать про те, що компанія здобула економічний ефект від провадження своєї господарської діяльності протягом аналізованого періоду та декларувала приріст активів. Прибуток компанії склав за 2020 р. 23 відсотки. Незважаючи на те, що ТОВ «Юкрейн» застосовувала трансфертне ціноутворення, проведений консалтинговий аналіз довів, що компанія не використовувала ніяких інструментів щодо несплати/неповної сплати податку та/або зменшення обсягу оподаткованого

прибутку. Більшість контрактних цін контрольованої операції не суперечать ринковому рівню цін на момент укладення контракту з урахуванням умов транспортування та терміну поставки. Тому за результатами здійснення перевірки не було підстав для донарахування податку на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аткинсон М. Налоговые последствия трансфертного ценообразования: Доклад. URL: gsl.org.
2. Алексеева А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 85–95.
3. Андрусь О. І. Трансфертне ціноутворення в Україні: проблеми і перспективи розвитку. Сучасні проблеми економіки і підприємництва. 2018. Вип. 22. С. 6–13.
4. Безпалько І. Р. Теоретико - методичні засади податкового консультування в Україні / І. Р. Безпалько. // Ефективна економіка. 2015. №11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_71.
5. Бриндзя З. Визначення та застосування звичайної ціни в призмі податкового законодавства /Зіновій Бриндзя, Олександра Кіляр, Анна Бриндзя // Галицький економічний вісник — Тернопіль : ТНТУ, 2014. Том 46. № 3. С. 122-129.
6. Брояков С. В. До питання визначення системи вимог контрольованості господарських операцій: вимоги трансфертного ціноутворення. Сучасні проблеми права та інноваційної економіки : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конференції (м. Харків, 26 березня 2021 року) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 24 – 30.
7. Брояков С. В. Система принципів податкового консультування. Knowledge, Education, Law, Management. 2020. № 4(32) Vol. 2. С. 14–18. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/jornal/18>.
8. Брояков С.В. Критерії контрольованості операцій за податковим законодавством США: правила трансфертного ціноутворення. Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0 : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 4 за матеріалами круглого столу (м.

Харків, 21 травня 2021 року) / за ред. О. О. Дмитрик, К. О. Токаревої. Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 24 -27.

9. Буссе Р. Правовое регулирование и организация налогового консультирования в странах Восточной Европы на примере Польши, Чешской республики и Словакии. Профессиональные объединения. URL: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4133>;

10. Васюк Є. А. Корпоративне оподаткування в системі детермінант трансфертної політики ТНК / Є. А. Васюк // Інтелект XXI. 2017. №6. С. 9-13. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/int XXI 2017 6 3>.

11. Васюк Є. А. Трансфертне ціноутворення як інструмент трансфертної політики ТНК / Є. А. Васюк // Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 24. С. 25-29. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses 2017 24 6>

12. Верба В. А., Решетняк Т. І. Організація консалтингової діяльності: Навч. посібн. К.: КНЕУ, 2000. 228 с.

13. Габрелян А.Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультивання» / А.Ю. Габрелян // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2013. – Вип. 59. – С. 270-276.

14. Гречко А.В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. Економічний вісник НТУУ «Київський політехнічний інститут» 2016. №13. URL: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095/75654>

15. Даниленко Ю. В., Оганесян Р. Е. Вітчизняна та зарубіжна практика регулювання податкового консультивання. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2015. № 2. С. 85–103.

16. Державне регулювання трансфертного ціноутворення в Україні як засіб протидії впливу капіталу. Аналітична записка. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/derzhavne-regulyuvannya-transfertnogo-cinoutvorennya-v-ukraini-yak-zasib>

17. Дерманська Л.В. Вітчизняні реалії та міжнародні основи регулювання податкового консультування : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 11 с.

18. Довідкова інформація про трансфертне ціноутворення. URL: <https://ukrlegprom.org/wp-content/uploads/zahalne-poniattia-transfertnoho-tsinoutvorennia.pdf>

19. Жукова О. Трансфертне ціноутворення. ОЕСР, керівництво, основні поняття. URL: <https://www.victorija.ua/novyny/transfertne-tsinoutvorennya-oesr-kerivnytstvo-osnovni-ponyattya.html?print=print>

20. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. БІЗНЕСІНФОРМ № 7 '2020. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-7_0-pages-262_269.pdf

21. Коблянська О.І., Коблянська Г.Ю. Трансфертне ціноутворення в системі оподаткування. Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №19 (2020), 52-57 URL: <https://modecon.mnau.edu.ua>

22. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Фінансовий бізнесконсалтинг» для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня за освітньо-професійною програмою «Фінанси, банківська справа та страхування» спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» денної і заочної форм навчання [Електронне видання] / Заячківська О. В. – Рівне : НУВГП, 2022. – 78 с.

23. Марченко О. С. Економіка та організація консалтингової діяльності: конспект лекцій для студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти галузі знань 05 «Соціальні та поведінкові науки» спеціальності 051 «Економіка» спеціалізації «Бізнес-консалтинг» фінансово-правового факультету. Харків: Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2019. 90 с.

24. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.

25. Навчально-методичні рекомендації до вивчення теоретичної частини курсу “Податковий консалтинг та аудит” для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти денної та заочної форми навчання / Укладачі: Головченко Н.Ю. – Кропивницький: ЦНТУ, 2022. – 67 с.

26. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб. 22 липня 2010 року. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf

27. Обговорення проєкту закону України «Про податкове консультування в Україні». Спілка податкових консультантів України : офіційний вебсайт. URL: <http://www.taxadvisers.org.ua>

28. Олійник Н. Податкове регулювання трансфертного ціноутворення: європейський варіант / Олійник Н. // Перспективи економічного зростання: теоретичні та прикладні аспекти: зб. тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19-20 грудня 2014 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку». – У 2-х частинах. – Одеса: ЦЕДР, 2014. – Ч. 2. – С. 104-106.

29. Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 21. С. 615–620.

30. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України. URL: <https://www.taxadvisers.org.ua/index.html>

31. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/about>

32. Офіційний сайт Палати податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ppk.org.ua>.

33. Панура В.Ю., Скоромцова Т.О. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 3. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/268453065.pdf>

34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція станом на 11.12.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10978>

35. Податковий консалтинг. URL: <https://gc.ua/uk/podatkovij-konsalting/>

36. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «вितягнутої руки»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 №19, зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 16.06.2022 за № 662/37998. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text>

37. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України № 381 від 4 червня 2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text>

38. Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»: Постанова КМУ від 8 вересня 2016 р. №616. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF#Text>

39. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції. Наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 №8 (зі змінами від 31.12.2020 №841). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>

40. Про податкове консультування в Україні: проект Закону України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/jf24900a?an=5>

41. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип.7-8 (110-111) : Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.

42. Сурженко Н.В. Розвиток ринку консалтингових послуг: зарубіжний досвід і реалії України. Збірник наукових праць Таврійського державного

агротехнологічного університету (економічні науки). 2018. №2(37). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/225577689.pdf>

43. Ткачик Ф. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу податкових консультантів. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Випуск 15. Частина 3. С.148-151. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_15/3/40.pdf.

44. Трансфертне ціноутворення. URL: <http://dtk.com.ua/show/0sid0181.html>.

45. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / [А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков та ін.] ; за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. – Харків : Право, 2021. – 162 с.

46. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2019. № 1(18). С. 312–316

47. Чемпионы продаж: 25 крупнейших экспортеров сельскохозяйственной и пищевой продукции URL: <http://landlord.ua/chempiony-i-prodazh-25-krupneyshih-eksporterov-selskohozyaystvennoy-i-pishhevoy-produktsii>

48. 2020 Global MNC Tax Complexity Survey. URL: <https://www.accounting-for-transparency.de/de/publications/2020-global-mnc-tax-complexity-survey/>

49. Anthony R. N. ManagementControlSystems / R. N. Anthony, J. Dearden. –Irwin, IL, 1984.

50. Ewert R. InterneUnternehmensrechnung / R. Ewert, A. Wagenhofer. –6 Aufl. –Berlin : Springer, 2005. –760 s.3.

51. Fourth Quarter ЄСЄС Earnings Conference Call_2021,_January 26. URL: https://s1.q4cdn.com/365366812/files/doc_financials/2020/q4/ADM-Q4-2020-earnings-presentation.pdf

52. Makeeva I. A. Rossiyskiy i zarubezhnyiy opyt nalogovogo konsultirovaniya / Altayskiy yuridicheskiy vestnik, 2016, № 4.

53. Paying Taxes 2015. The global picture. [Электронный ресурс] / World Bank Group and PwC. 2015. URL: <http://www.pwc.com/payingtaxes>.

54. Schmalenbach E. Über Verrechnungspreise / E. Schmalenbach // Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung. – 1909. – Vol. 3. – No. 3. – S. 165 – 185.

ДОДАТКИ

Додаток А

Умови розрахунків згідно з Договорами на поставку залежно від виду продукції

Назва продукції	Валюта контрактів	Умови платежу
1	2	3
Горох	Долар США	<p><u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.</p>
Пшениця	Долар США	<p><u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.</p> <p><u>За умов поставки CPT:</u> Банківським переказом 100% вартості товару по прибуттю згідно акту прийому-передачі між протягом 3х-рабочих банківських днів.</p> <p><u>За умов поставки DAP:</u> Банківським переказом 100% вартості товару по прибуттю згідно акту прийому-передачі між протягом 3х-рабочих банківських днів.</p>
Ячмінь	Долар США	<p><u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.</p>
Кукурудза	Долар США	<p><u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.</p> <p><u>За умов поставки CPT:</u> Банківським переказом 100% вартості товару по прибуттю згідно акту прийому-передачі між протягом 3х-рабочих банківських днів.</p>

Назва продукції	Валюта контрактів	Умови платежу
1	2	3
		<u>За умов поставки DAP:</u> Банківським переказом 100% вартості товару по прибуттю згідно акту прийому-передачі між протягом 3х-робочих банківських днів.
	Євро	<u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.
Соєві боби	Долар США	<u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.
Насіння ріпаку	Долар США	<u>За умов поставки FOB:</u> Покупець сплачує Продавцю 100% вартості поставленого товару банківським переказом протягом 3-х банківських днів після отримання Покупцем рахунку-фактури від Продавця. Сторони розглядають можливість передоплати.

Джерело: Складено автором за матеріалами досліджуваного підприємства

Додаток Б

Таблиця Б.1. Опис функцій, які виконують ТОВ «Юкрейн» та ААА Sarl в контрольованій операції.

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	ААА Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
Здійснення стратегічного управління	<p>Дана функція полягає у розробці напрямку розвитку діяльності групи компаній або окремої компанії, розробці планів щодо просування на ринок нових товарів, розробці нових технологій виробництва, передбачає розробку та контроль за виконанням виробничих планів тощо.</p> <p>Здійснення стратегічного управління включає визначення стратегії ведення бізнесу, визначення стратегії вибору та розширення клієнтської бази, визначення цінової політики, стратегії виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг), обсягів продажу та асортименту товарів (робіт, послуг), їхніх споживчих якостей.</p>	+	++	<p>В межах контрольованої операції функція стратегічного менеджменту здійснюється глобальною штаб-квартирою на рівні Групи. ТОВ «Юкрейн» та ААА Sarl виконують дану функцію на своєму локальному рівні, здійснюючи планування власної господарської діяльності та розвитку, прийняття управлінських рішень щодо своїх стратегічних завдань.</p> <p>ААА Sarl є регіональною штаб-квартирою, яка приймає певні рішення, зокрема, і щодо ТОВ «Юкрейн».</p> <p>Таким чином, всі сторони контрольованої операції виконують дану функцію: ТОВ «Юкрейн» обмежено, а ААА Sarl в повному обсязі.</p>

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
Здійснення операційного управління	Операційне управління полягає у визначенні напрямку діяльності бізнесу в даних ринкових умовах, у виборі організаційної структури, розвитку бізнесу та здійсненні щоденного управління, а також у заходах у відповідь на дії конкурентів в умовах ринку, що змінюються.	++	++	<p>ТОВ «Юкрейн» відповідає за здійснення власної господарської діяльності, самостійно визначають цілі та планові обсяги продажів для ефективного забезпечення власної діяльності та досягнення поставленої мети.</p> <p>Щодо ADM Sarl, слід відзначити, що для цієї компанії дана функція є однією з основних, адже ADM Sarl стала основною операційною компанією в Європі та прийняла на себе оперативне управління, контроль за основними функціями та підприємницькими економічними ризиками інтегрованого бізнесу або ланцюжка поставок.</p> <p>Таким чином, обидві сторони контрольованої операції повністю виконують дану функцію.</p>
Дизайн та технологічна розробка товарів	До функції здійснення дизайну продуктів входить діяльність з розробки стратегії розвитку нових видів продукції, зміни та вдосконалення дизайну продуктів, а також контроль за	-	-	Сторони контрольованої операції не здійснюють дизайн продукції та технологічну розробку товарів, оскільки не є виробниками продукції, що поставляється в межах контрольованої операції.

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	виконанням. До функції з розробки технології входить проведення за свій рахунок, своїми силами або з залученням сторонніх організацій робіт з розробки нових продуктів, нових технологій виробництва.			
Придбання сировини чи товарів для перепродажу	До функції з планування виробництва входить визначення кількості та асортименту продукції, що випускається, визначення потреби в закупках сировини у відповідний період часу. В межах цієї функції здійснюється пошук постачальників, укладення контрактів, визначення кількості та номенклатури закупівель, планування та організація закупівлі сировини чи напівфабрикатів для виготовлення продукції, що є предметом контрольованої	++	++	З метою здійснення своєї основної діяльності – оптова реалізація сільськогосподарської продукції – ADM Sarl замовляє продукцію для подальшого перепродажу за межами України. ТОВ «Юкрейн» є постачальником сільськогосподарської продукції та реалізує її на замовлення ADM Sarl. Таким чином, в межах контрольованої операції ADM Sarl виконує функцію замовлення продукції та придбання, ТОВ «Юкрейн» – функцію продажу.

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	операції.			
Виробнича діяльність	До функції з виробництва входить здійснення виробничої діяльності власними силами та / або із залученням третіх осіб.	-	-	<p>В межах контрольованої операції ТОВ «Юкрейн» купує зернові та олійні культури у незалежних постачальників з метою подальшого експорту та виступає перепродавцем.</p> <p>ADM Sarl закуповує сільськогосподарську продукцію у ТОВ «Юкрейн» в межах контрольованої операції і здійснює її подальшу реалізацію за межами України. Основною діяльністю ADM Sarl є перепродаж сільськогосподарської продукції на європейському ринку переробним компаніям Групи та незалежним особам.</p> <p>Таким чином, в межах контрольованої операції жодна зі сторін не виконує функцію виробництва.</p>
Пакування та маркування продукції	До функції входять процеси пакування з метою забезпечення цілісності та відсутності пошкоджень товарів при перевезенні, а також маркування товарів	-	-	<p>Товари у контрольованій операції поставляються насипом та не потребують проведення пакування та маркування.</p> <p>Таким чином, сторони контрольованої операції не виконують дану функцію.</p>

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
Здійснення контролю якості	Функція з контролю якості полягає в прийнятті на себе гарантійних зобов'язань, а також у здійсненні контролю якості при виробництві товарів, наданні послуг, виконанні робіт	++	+	<p>Усі товари, що реалізуються в межах контрольованої операції, мають відповідати узгодженими договорами стандартам якості продукції. За контроль відповідності товару всім вимогам та отримання усіх необхідних сертифікатів відповідає ТОВ «Юкрейн» .</p> <p>Всі показники якості товару мають відповідати договірним умовам та чинному законодавству України та ЄС.</p> <p>Якість товару має узгоджуватися обома сторонами на основі:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Даних лабораторії портового елеватора (у разі виникнення розбіжностей, остаточна якість визначається згідно з сертифікатом Державної сільськогосподарської інспекції України), або – Сертифіката якості першокласного незалежного сюрвейера (акредитованого в GAFTA), в порту завантаження і під

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
				<p>час навантаження товару на судно.</p> <p>ADM Sarl має право відібрати проби товарів на елеваторах для попередньої перевірки якості.</p> <p>Таким чином, ТОВ «Юкрейн» виконує дану функцію в повному обсязі, а ADM Sarl – в обмеженому.</p>
Зберігання товарів та їх компонентів, управління запасами товарів	До функції зі зберігання входить якісне зберігання та ефективне управління запасами виготовленої або придбаної продукції та сировини при мінімальному рівні втрат і випадків псування продукції, в основі чого є планування графіку виробництва / дистрибуції та контроль за його виконанням.	++	-	<p>Зберігання продукції від моменту її закупівлі до моменту її відвантаження до ADM Sarl здійснюється ТОВ «Юкрейн».</p> <p>Придбані зернові та олійні культури зберігаються більш ніж на 300 елеваторах.</p> <p>ADM Sarl не здійснює функцію зберігання, оскільки відразу після завантаження сільськогосподарської продукції на судно, здійснює доставку товарів кінцевим споживачам.</p> <p>Отже, дану функцію в повному обсязі виконує ТОВ «Юкрейн».</p>
Проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР)	До функції з проведення НДДКР входить проведення за свій рахунок, своїми силами або із залученням сторонніх організацій	-	-	В межах контрольованої операції сторони не здійснюють розробки нових продуктів, нових технологій виробництва, а також робіт з адаптації до вимог ринку, включаючи аналіз необхідності адаптації продукції до вимог ринків.

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	робіт з розробки нових продуктів, нових технологій виробництва, а також роботи з адаптації до вимог ринку, включаючи аналіз необхідності адаптації продукції до вимог ринків.			
Гарантійне обслуговування	Функція з забезпечення якості товарів полягає в прийнятті на себе зобов'язань щодо заміни низькосортного товару або здійснення фінансової компенсації за реалізацію неякісної продукції.	++	-	За контроль відповідності товару узгодженим якісним вимогам відповідає ТОВ «Юкрейн». Кожна партія товару проходить лабораторні випробовування з метою забезпечення її відповідності встановленому рівню якості. Таким чином, ТОВ «Юкрейн» виконує дану функцію повною мірою. ADM Sarl даної функції не виконує.
Здійснення маркетингу та реклами, дослідження ринку, просування товару на нові ринки	До даної функції входить розробка та затвердження стратегії з розвитку та просування товарів на ринку, реалізацію кампаній з позиціонування продукції на ринку, проведення низки заходів, включаючи	-	++	Кожна зі сторін контрольованої операції проводить певні ринкові дослідження для визначення прийнятних для себе умов та оцінки доцільності здійснення контрольованої операції. ТОВ «Юкрейн» реалізує товар переважно компанії ADM Sarl та іншим

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	рекламну діяльність, які спрямовані на привернення уваги споживачів, аналіз ринку, на якому здійснюють діяльність компанії, тенденції його розвитку, перспективи зростання потреби у товарах.			компаніям Групи, тому функції маркетингу в контрольованій операції не виконує. ADM Sarl здійснює подальшу реалізацію продукції на європейському ринку, відповідно, виконує суттєвий обсяг функцій, пов'язаних із маркетингом.
Транспортування	До функції з транспортування товару входить здійснення комплексу заходів з організації, здійснення та / або фінансування транспортування продукції	++	++	<p>Поставки сільськогосподарської продукції від ТОВ «Юкрейн» до компанії ADM Sarl у 2020 році здійснювалися транспортно-експедиторськими компаніями на наступних умовах Інкотермс 2010 (2000):</p> <ul style="list-style-type: none"> – FOB - згідно з даними умовами поставки, ТОВ «Юкрейн» самостійно організовує транспортування товару до відповідного порту (який обирається ТОВ «Юкрейн») та завантаження на судно, надане ADM Sarl, а за фрахт судна та подальше транспортування до місця призначення продукції відповідає ADM Sarl. – CPT - згідно з

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
				<p>даними умовами поставки, ТОВ «Юкрейн» самостійно організовує поставку залізничним/автомобільним транспортом до портового елеватора. За подальше транспортування товару від місця призначення відповідає ADM Sarl.</p> <p>– DAP – згідно з даними умовами поставки, ТОВ «Юкрейн» самостійно організовує поставку залізничним/автомобільним транспортом до узгодженого місця. За подальше транспортування товару від місця призначення відповідає ADM Sarl.</p> <p>Таким чином, усі сторони контрольованої операції здійснюють функцію транспортування.</p>
Страхування	До функції, пов'язаної зі страхуванням,	++	++	Залежно від узгоджених в відповідному договорі умов поставки:

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	входить здійснення витрат, пов'язаних зі страхуванням економічної діяльності задля зменшення ризиків, пов'язаних з товарами/послугами, які є предметом контрольованих операцій			<p>– ТОВ «Юкрейн» здійснює страхування товарів під час їхнього транспортування до моменту навантаження на судно; в свою чергу, ADM Sarl здійснює функцію страхування після отримання товарів - згідно з умовами доставки FOB (Інкотермс 2010) / DAP (Інкотермс 2010) / CPT (Інкотермс 2010)</p> <p>Крім того, Група ADM здійснює централізоване страхування власності, дія якого поширюється, зокрема, і на продукцію, яка є предметом контрольованої операції.</p> <p>Таким чином, всі сторони контрольованої операції здійснюють функцію страхування продукції.</p>
Здійснення торгівлі товарами з кінцевими споживачами	До функції торгівлі товарами входить реалізація продукції, що є предметом контрольованої операції, а також організація поставок та пошук каналів збуту, підтримка попередньо налагоджених зав'язків на ринку та стимулювання	-	++	<p>В межах контрольованої операції ADM Sarl виконує функції з подальшого оптового перепродажу сільськогосподарської продукції третім особам.</p> <p>ТОВ «Юкрейн» даної функції не здійснює.</p>

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
	зростання обсягів збуту продукції.			
Митне оформлення	Здійснення митного оформлення передбачає певні дії, які вимагаються від експортера та/або імпортера товарів, для проходження процедур митного контролю під час експорту та імпорту таких товарів. До таких дій відноситься, зокрема, оформлення необхідних документів на товар (дозволів, ліцензій тощо).	++	++	ТОВ «Юкрейн» відповідає за отримання всіх дозволів і ліцензій, які вимагаються згідно з українським законодавством для експорту товару. За підготовку документів, необхідних для імпорту товару до країн призначення відповідає ADM Sarl. Таким чином, обидві сторони контрольованої операції здійснюють дану функцію.
Дотримання санкцій та антибойкотних норм	Дана функція включає контроль суб'єктом торгової операції за дотриманням існуючих санкцій (торгових, економічних, фінансових або інших, встановлених певною країною), які можуть вплинути на таку торгову операцію та мати наслідки для господарської діяльності компаній – учасників.	++	++	Згідно з договорами на поставку, одна сторона гарантує іншій свою неналежність до суб'єкта будь-яких санкцій, а також зобов'язується дотримуватися вимог усіх діючих санкцій під час виконання договорів. Таким чином, обидві сторони контрольованої операції виконують функцію дотримання санкцій та антибойкотних норм.

Функція	Опис функції	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Аналіз функцій в межах контрольованої операції
Адміністративна підтримка	До адміністративних функцій, як правило, відносять адміністративні та фінансові функції, юридичне обслуговування, а також ряд функцій бек-офісу, які є необхідними для ефективного ведення щоденної діяльності компаній групи, зокрема, в галузі юридичних, фінансових, оперативно-облікових питань, а також в галузі управління персоналом та ІТ-підтримки.	++	++	Адміністрування та фінанси, облік і контроль, казначейство, ІТ-підтримка, управління персоналом, юридичні та інші функції, що є допоміжними, розподілені між сторонами контрольованої операції та здійснюються ними самостійно.

Позначення:

- (++) - сторона операції виконує весь обсяг функцій
- (+) - сторона операції виконує обмежені функції
- (-) - сторона операції не виконує функції

Додаток Б

Таблиця Б.2. Ризики, які несуть ТОВ «Юкрейн» та ADM Sarl в контрольованій операції

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкрейн»	ААА Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
Виробничий ризик, у тому числі ризик неповного завантаження виробничих потужностей та ризик планування виробництва	<p>До виробничого ризику входить ризик неповного завантаження виробничих потужностей, а також можливе збільшення цін на сировину, матеріали та обладнання без можливості компенсації додаткових витрат за рахунок збільшення цін на готову продукцію.</p> <p>Тобто виробничий ризик виникає в сторони операції, яка залучена в діяльність, пов'язану з виготовленням продукції. В основному виробничий ризик – це ймовірність понесення збитків чи додаткових витрат, пов'язаних із перебоями чи зупинкою виробничих процесів, порушенням технології виконання операцій, низькою якістю сировини чи роботи персоналу.</p>	-	-	Оскільки жодна зі сторін контрольованої операції не бере участі в процесі виробництва сільськогосподарської продукції, виробничий ризик їм не притаманний.
Ринковий ризик	Ринковий ризик полягає в можливій зміні ринкових цін на продукцію, що випускається, унаслідок зміни економічної кон'юнктури, а також зміни інших ринкових умов, та виникає	++	++	<p>Компанія ТОВ «Юкрейн» та ADM Sarl як продавці сільськогосподарської продукції несуть значний ризик того, що не зможуть реалізувати придбаний обсяг товару з запланованою нормою прибутку. Окрім того, компанії ризикують понести значні витрати як у випадку світового падіння цін, так і у разі різкого подорожчання сировини.</p> <p>Окрім того, у випадку зниження попиту на сільськогосподарську продукцію на ринку, збитків зазнають всі сторони контрольованої</p>

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
	внаслідок впливу негативних умов на ринку, зростання конкуренції, несприятливого попиту, неможливості розвитку ринку чи нездатності задовольнити потреби покупців.			операції. Проте попит на продукцію аграрного сектору в світі та Україні є стабільно високим, тому для сторін контрольованої операції цей ризик є передбачуваним та регулярно відслідковується. ТОВ «Юкр ейн» та ADM Sarl є перепродавцями зернових та олійних культур, а тому можуть регулювати обсяги придбання та поставки відповідно до поточної ринкової ситуації, що склалася. Таким чином, всі сторони контрольованої операції несуть вказаний ризик.
Ризик знецінення запасів, втрат товарам и якості та інших споживчих властивостей	Ризик знецінення запасів полягає у можливій втраті споживчих властивостей запасів внаслідок неможливості їхнього використання протягом тривалого періоду часу, виникає внаслідок неможливості продати продукцію протягом визначеного терміну та визначається величиною можливого матеріального і морального збитку, який організація може через це понести.	+	+	Зважаючи на сталу практику діяльності та ефективне планування закупок та продажів в межах Групи, ТОВ «Юкр ейн» несе обмежений ризик знецінення запасів. ADM Sarl не здійснює функції зберігання продукції, однак регулює обсяги поставки та продажу сільськогосподарської продукції відповідно до поточної ринкової ситуації, що склалася, а тому величина даного ризику для компанії у контрольованій операції також є обмеженою. Таким чином, сторони контрольованої операції несуть обмежений ризик знецінення запасів.

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
Ризик зміни ринкових цін на товари	Ринкові ціни на товари сільськогосподарської групи можуть змінюватися у зв'язку з такими чинниками як зміна погодних умов, різноманітні хвороби рослин, державні програми та політики, конкуренція, коливання світового попиту, зміни у споживчих побажаннях та рівні життя, а також глобальне виробництво схожих і конкурентоспроможних сільськогосподарських культур.	+	+	<p>В межах Групи ADM Sarl здійснює хеджування торгівлі для регіону, в який входить ТОВ «Юкр ейн» (Україна). Так, ADM Sarl відслідковує загальний ризик діяльності і надає настанови іншим компаніям регіону.</p> <p>ТОВ «Юкр ейн» керує можливими ризиками щодо несприятливих змін цін на сільськогосподарські товари шляхом укладання похідних договорів, які зменшують загальну короткострокову чи довгострокову товарну позицію компаній.</p> <p>Тобто обидві сторони контрольованої операції несуть даних ризик обмежено.</p>
Інвестиційний ризик	Даний ризик пов'язаний з інвестиціями у виробництво, розробку нових технологій, які можуть не принести позитивного результату, та здійснюються без гарантії окупності інвестицій.	-	-	<p>У контрольованій операції ADM Sarl та ТОВ «Юкр ейн» не здійснюють інвестицій.</p> <p>Таким чином, сторони контрольованої операції не несуть інвестиційних ризиків.</p>
Ризики, пов'язані з псуванням або втратою майна, майнових прав	Ризики, пов'язані з втратою чи псуванням товару, виникають, коли під час здійснення зберігання та/або транспортування продукції відбувається її псування чи втрата.	+	+	Всі сторони контрольованої операції несуть цей ризик: ТОВ «Юкр ейн» несе ризики, пов'язані з втратою та псуванням продукції під час її зберігання та перевезення до місця відвантаження або призначення; дані ризики переходять до компанії ADM Sarl з моменту отримання

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
				товару. Однак, зважаючи на страхування вантажу під час транспортування відповідно до визначених умов Інкотермс та Групового покриття, а також зважаючи на добре налагоджені процеси зберігання та транспортування товарів, даний ризик є обмеженим для сторін контрольованої операції.
Ризик відповідальності за якість продукції	Ризик відповідальності за якість продукції виникає, коли продукція компанії не відповідає прийнятним або рекламним стандартам та / або може завдати шкоди здоров'ю споживачів.	+	+	Продукція перевіряється на відповідність нормам та гарантійним показникам якості компанією ТОВ «Юкр ейн» ще на етапі її придбання. Кінцеві ж показники якості визначаються згідно з сертифікатом якості першокласного незалежного сюрвейєра в порту завантаження і під час навантаження товару на судно або ж згідно з даними лабораторії портового елеватора. Таким чином, ризик невідповідності експортованої продукції гарантованим договорами показникам якості є обмеженим для сторін контрольованої операції.
Транспортний ризик	Даний ризик пов'язаний з втратою чи пошкодженням продукції під час здійснення її транспортування.	+	++	Оскільки поставка зернових та олійних культур відбувається в основному на умовах FOB (Incoterms 2010) (рідше – DAP та CPT), ТОВ «Юкр ейн» відповідає лише за завантаження товару на судно, а всі подальші витрати несе ADM Sarl.

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
				Таким чином, транспортний ризик несе контрагент повною мірою, а ТОВ «Юкр ейн» - обмежено.
Підприємницькі (комерційні) ризики	Підприємницькі (комерційні) ризики пов'язані зі здійсненням просування продукції на ринку, включаючи стратегію розвитку бренду, цінову політику та стратегію збільшення частки ринку, та виникають внаслідок впливу негативних умов на ринку, високої конкуренції, несприятливого попиту або нездатності задовольнити потреби покупців.	++	++	ТОВ «Юкр ейн» та ADM Sarl несуть відповідні підприємницькі ризики, пов'язані з виникненням економічного збитку в результаті реалізації (або нереалізації) своїх підприємницьких рішень.
Ризик завдання шкоди навколишньому середовищу	Ризик завдання шкоди навколишньому природному середовищу несе компанія, що здійснює діяльність, яка може негативно відобразитись на навколишньому середовищі та викликати витрати, пов'язані з відшкодуванням шкоди навколишньому середовищу	-	-	Сторони контрольованої операції постійно вживають заходи в напрямку забезпечення безпеки операційної діяльності. Окрім того, діяльність сторін в межах контрольованої операції не пов'язана з виникненням суттєвих екологічних ризиків, тому даний тип ризику можна вважати не притаманним жодній стороні.
Валютний ризик	Даний ризик виникає зі зміною валютних курсів, коли валюта операції відрізняється від	++	++	Розрахунки за договорами поставки в межах контрольованої операції здійснюються в основному в

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
	функціональної валюти учасника операції			<p>доларах США (рідше євро). Таким чином, ТОВ «Юкр ейн» повною мірою несе валютний ризик, оскільки функціональною валютою компанії є українська гривня, курс якої до долара США/ євро є нестабільним та досить часто змінюється. У разі зменшення курсу долара США/ євро відносно гривні, Компанія може зазнати курсові збитки в контрольованій операції.</p> <p>Функціональною валютою ADM Sarl є швейцарський франк, отже, компанія також повністю несе валютні ризики в межах контрольованої операції.</p>
Кредитний ризик	<p>Кредитний ризик – це ризик втрат, пов'язаних із погіршенням стану дебітора.</p> <p>Даний ризик виникає на стороні продавця, коли компанія надає покупцю продукцію в рахунок майбутнього платежу або внаслідок можливого збільшення ставок кредитування, та на стороні покупця, коли придбання продукції/послуг відбувається за попередньою оплатою.</p>	++	-	Згідно з умовами договорів, оплата за товар відбувається у розмірі 100% після отримання такого товару. Таким чином, ТОВ «Юкр ейн» несе кредитний ризик, оскільки теоретично може не отримати оплату за фактично відвантажений товар.
Політичний ризик та	Даний ризик виникає у випадку, коли прийняті закони або законодавчі	++	+	Всі сторони контрольованої операції несуть ризик потенційного впровадження

Ризик	Опис ризику	ТОВ «Юкр ейн»	AAA Sarl	Аналіз ризиків в межах контрольованої операції
ризик законода вчих обмежен ь	акти в державі реєстрації (або місцезнаходження) учасника/учасників контрольованої операції обмежують або стримують можливість запланованого виконання звичайної господарської діяльності, функцій та прийнятих зобов'язань. Політичні ризики також пов'язані з загальною політичною ситуацією в країні, де здійснюють діяльність учасники операції, рівнем життя населення, зовнішньою та грошово-кредитною політикою тощо.			законодавчих обмежень, оскільки в результаті неможливості виконання певних функцій або прийнятих в межах договорів зобов'язань вони можуть зазнати збитків. Політичний ризик є досить високим для ТОВ «Юкрейн», адже Україна знаходиться в процесі глибоких інституційних змін, які супроводжуються трансформацією політико- правової системи. Законодавча сфера характеризується певною нестабільністю. Непередбачувані коливання валютних курсів, можливість погіршення економічної ситуації в державі та падіння рівня життя населення можуть негативно позначитись на діяльності компанії. Таким чином, ТОВ «Юкрейн» несе даний ризик у повному обсязі. Для діяльності ADM Sarl політичний ризик є обмеженим.

Позначення:

- (++) - сторона операції несе всі пов'язані ризики
- (+) - сторона операції несе обмежені ризики
- (-) - сторона операції ризиків не несе

Додаток Б

Таблиця Б.3. Активи, які використовують ТОВ «Юкрейн» та AAA Sarl в контрольованій операції

Активи	Опис активів	ТОВ «Юкрейн»	AAA Sarl	Активи, що належать та використовуються в межах контрольованої операції
Матеріальні активи	Наявність в компанії майна, що використовується як засоби праці для виробництва та реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг) або для управління організацією	+	+	<p>ТОВ «Юкрейн» та ADM Sarl використовують офісні приміщення, офісне обладнання та інші адміністративні активи для забезпечення своєї діяльності в межах контрольованої операції.</p> <p>ТОВ «Юкрейн» використовує елеватори для зберігання сільськогосподарської продукції (не у власності ТОВ «Юкрейн») до її реалізації компанії ADM Sarl.</p> <p>Обидві сторони контрольованої операції використовують транспортні засоби для здійснення своїх обов'язків щодо транспортування продукції, які визначені узгодженими умовами Інкотермс.</p>
Нематеріальні активи	Наявність в компанії результатів інтелектуальної діяльності та інших об'єктів інтелектуальної власності (виключних прав на них), що використовуються у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг) або для управлінських потреб, а також наявність інших об'єктів, що не мають матеріального	-	-	<p>В межах контрольованої операції ТОВ «Юкрейн» використовує такі нематеріальні активи як програмне забезпечення, сертифікати та інші документи, що підтверджують якість товару.</p> <p>ADM Sarl використовує типові нематеріальні активи, що притаманні для міжнародних трейдерів сировинною продукцією, зокрема, бази постачальників та покупців, програмне забезпечення.</p>

Активи	Опис активів	ТОВ «Юкрейн»	AAA SarI	Активи, що належать та використовуються в межах контрольованої операції
	вираження, таких як досвід співробітників, довготривалі взаємовідносини з контрагентами, бази даних тощо			Загалом жодна зі сторін не володіє значними нематеріальними активами, які би впливали на ціноутворення в контрольованій операції.

Позначення:

- (++) - сторона операції володіє повним обсягом активів
- (+) - сторона операції володіє обмеженим обсягом активів
- (-) - сторона операції не володіє активами

Додаток В

Способи проведення аналізу методом ПНЦ, із застосуванням внутрішніх та зовнішніх джерел інформації про потенційно зіставні операції.

<i>Аналіз внутрішніх джерел</i>	<i>Аналіз зовнішніх джерел інформації</i>
Для аналізу контрольованої операції застосування методу «внутрішніх» порівняльних неконтрольованих цін є можливим у випадку, якщо:	Для аналізу контрольованої операції застосування методу «зовнішніх» порівняльних неконтрольованих цін є можливим у випадку, якщо:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Компанія Х здійснювала поставки ідентичних (зіставних) товарів непов'язаним особам на зіставних з контрольованою операцією умовах; або ➤ Компанія Y купувала ідентичні (зіставні) товари у непов'язаних осіб на зіставних з контрольованою операцією умовах. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб ➤ Інші джерела інформації, з яких інформація отримана Компанією Х з дотриманням вимог законодавства, та які надають інформацію про зіставні операції та осіб за умови, що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу ➤ Інформація, отримана контролюючим органом у межах укладених Україною міжнародних угод.
Таке зіставлення буде можливим за умови забезпечення повної зіставності господарських умов контрольованої операції та сторін контрольованої операції з	Зовнішні джерела не містять інформації про ціни на предмети контрольованої операції та про ціни в угодах між незалежними особами, предметом яких є реалізація

<p>непов'язаними особами.</p> <p>Протягом аналізованого періоду Компанія Х не здійснювало операції з реалізації аналогічних товарів іншим непов'язаним особам на зіставних умовах. Інформація щодо операцій Компанії У з придбання аналогічних товарів у непов'язаних осіб на зіставних умовах відсутня. Таким чином, застосування методу ПНЦ на основі внутрішніх інформаційних джерел для аналізу відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» є неможливим.</p>	<p>продукції. Таким чином, застосування методу ПНЦ на основі зовнішніх джерел для аналізу контрольованої операції є неможливим.</p>
---	---