

**Федорченко О. Є.**

кандидат економічних наук, доцент, заступник завідувача кафедри обліку і оподаткування з наукової роботи ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, o\_fedorchenko@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9605-0947>

**Сташенко Ю. В.**

кандидат економічних наук, доцент, заступник завідувача кафедри обліку і оподаткування з навчально-методичної роботи ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, yulik050@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6909-4074>

**ПЛАН ДІЙ BEPS: КЛЮЧОВІ НАПРЯМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ**

**Анотація.** Розкрито роль і значення Плану дій BEPS, який передбачає масштабну реорганізацію чинної системи міжнародного оподаткування, що дасть можливість удосконалити уніфіковані правила останнього в частині уникнення подвійного оподаткування між країнами, розширення його бази, виведення прибутку з-під оподаткування. Проаналізовано нормативну базу, за котрою країни-учасниці зможуть формувати ефективні стратегії податкового планування. Показано, що застосування механізму BEPS є вкрай важливим для економік, які розвиваються, оскільки вони особливо залежать від податку на прибуток підприємств. Сутність Плану дій BEPS зводиться до міжнародної співпраці у боротьбі зі схемами транскордонного податкового планування та розроблення рекомендацій для органів влади різних країн із їх подальшою імплементацією в національне законодавство. Таким чином, головною метою запровадження Плану дій BEPS є не покарання платників податків, а кардинальна зміна правил міжнародного оподаткування.

**Ключові слова:** План дій BEPS, трансфертне ціноутворення, документація з трансфертного ціноутворення, контрольовані іноземні компанії, податок на прибуток.

Лит. 21.

**Olha Fedorchenko**

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, o\_fedorchenko@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9605-0947>

**Yuliia Stashenko**

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, yulik050@ukr.net  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6909-4074>

**BEPS ACTION PLAN: KEY DIRECTIONS OF IMPLEMENTATION**

**Abstract.** Ukraine aspires to become a full member of the European community, which requires the application of pan-European approaches and principles. Accession to international organizations, as well as the signing of international treaties and conventions, imposes obligations on the state and at the same time allows it to realize its functions based on new opportunities of an international nature, based on agreed decisions of other states and international organizations. The purpose of this article is to study and substantiate the need to improve the tax legislation of Ukraine in order to bring it into line with international regulations and recommendations to avoid double taxation, erosion of the tax base for the purpose of corporate income tax. The article presents the role and significance of the BEPS Action Plan, which is a large-scale reorganization of the current international taxation system, the implementation of which will improve the unified rules of international taxation in

© Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В., 2020

*terms of avoiding double taxation between countries, erosion of the tax base, profit shifting. The normative base, on the basis of which the participating countries will be able to form effective strategies of tax planning is investigated. The BEPS mechanism is a major reorganization of the existing international taxation system and is extremely important for developing economies, as they are particularly dependent on corporate income tax. The essence of the BEPS Action Plan is the international cooperation in combating cross-border tax planning schemes and the development of a set of recommendations for national authorities and their further implementation into national legislation. Thus, the main purpose of implementing the BEPS Action Plan is not to punish taxpayers, but to radically change the rules of international taxation.*

**Key words:** BEPS Action Plan, transfer pricing, transfer pricing documentation, controlled foreign companies, income tax.

**JEL classification:** H26, H39, M49.

### **Федорченко О. Е.**

кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой учета и налогообложения по научной работе ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

### **Сташенко Ю. В.**

кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой учета и налогообложения по учебно-методической работе ГВУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

## **ПЛАН ДЕЙСТВИЙ BEPS: КЛЮЧЕВЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ**

**Аннотация.** *Раскрыты роль и значение Плана действий BEPS, который предполагает масштабную реорганизацию действующей системы международного налогообложения, что позволит усовершенствовать унифицированные правила последнего в части избежания двойного налогообложения между странами, размывания его базы, вывода прибыли из-под налогообложения. Проанализирована нормативная база, по которой страны-участницы смогут формировать эффективные стратегии налогового планирования. Показано, что применение механизма BEPS является крайне важным для развивающихся стран, поскольку они особенно зависят от налога на прибыль предприятий. Суть Плана действий BEPS сводится к международному сотрудничеству в борьбе со схемами трансграничного налогового планирования и разработке рекомендаций для органов власти разных стран с их дальнейшей имплементацией в национальное законодательство. Таким образом, главной целью внедрения Плана действий BEPS является не наказание налогоплательщиков, а кардинальное изменение правил международного налогообложения.*

**Ключевые слова:** План действий BEPS, трансфертное ценообразование, документация по трансфертному ценообразованию, контролируемые иностранные компании, налог на прибыль.

Україна прагне стати повноправним членом ЄС, а це передбачає застосування загальноєвропейських підходів і принципів. Вступ до міжнародних організацій, а також підписання інтернаціональних договорів і конвенцій покладають на державу відповідні зобов'язання та водночас дають їй змогу реалізувати свої функції, скориставшись новими можливостями завдяки узгодженим рішенням інших країн і зазначених організацій.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин надзвичайного поширення набули транснаціональні корпорації (ТНК). Оскільки більш ніж

половина торговельних операцій у світі здійснюється саме в межах ТНК, а не між незалежними компаніями, зростає ризик ухилення від сплати частини податків за рахунок маніпуляції товарними цінами. Для зменшення такого ризику переважна частина країн намагаються регулювати процес встановлення трансфертних цін у межах своїх юрисдикцій.

З огляду на складність регулювання трансфертного ціноутворення, обов'язок доведення відповідності таких цін було покладено на самі компанії. Згідно з найчастіше використовуваним принципом “витагнутої руки”, кожна компанія повинна довести, що ціни в її контрольованих операціях не відрізняються від цін у подібних операціях між незалежними підприємствами. При цьому поширеним явищем у світовій практиці є порівняння діяльності певної компанії з іншими підприємствами, котрі провадять аналогічну діяльність, яке ґрунтується на використанні показників рентабельності, розрахованих на основі даних бухгалтерського обліку. Складність такого порівняння полягає в тому, що знайти справді порівнянні операції досить проблематично, адже на показники фінансової звітності компаній у кожній конкретній операції може впливати декілька різних умов.

Проблеми регулювання трансфертного ціноутворення та запровадження Плану дій BEPS досліджуються багатьма науковцями, зокрема такими як О. В. Артюх, А. Вагенгофер, Дж. Дірден, К. Друрі, Р. Еверт, В. М. Колдовський, В. В. Кругляк, Г. Кьоппер, Х. Дж. Олт, Д. Пфафф, Дж. Скотт, О. С. Чукліна, Л. Шеппард, В. Шон та ін. [1–11].

Метою пропонованої статті є дослідження й обґрунтування потреби в удосконаленні податкового законодавства України для приведення його у відповідність із міжнародними нормативними актами та рекомендаціями щодо уникнення подвійного оподаткування, розмивання податкової бази з метою оподаткування податком на прибуток підприємств.

З огляду на важливість окресленого завдання, варто наголосити на тому, що в сучасних умовах суб'єкти господарювання, незалежно від сфери діяльності, галузевої належності чи масштабів ведення бізнесу, неодмінно стикаються з проблемою оптимізації свого податкового навантаження з податку на прибуток. Наразі в Україні ще не сформоване розуміння впливу агресивного податкового планування на бюджет країни. Більшість дискусій точиться навколо податкової реформи, тоді як прибутки без жодних обмежень переміщуються за кордон.

Чинні міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування застосовують зі зловживаннями не лише мультинаціональні корпорації, а й так звані внутрішні інвестори — часто задля легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. Більшість таких конвенцій застарілі та містять звільнення від оподаткування в Україні.

Уперше проблеми подвійного оподаткування обговорювались у 1920 р. на Міжнародній фінансовій конференції в Брюсселі. Того ж року було створено Лігу Націй, котра розробила перші типові проекти конвенції про уникнення подвійного оподаткування й співпрацю у сфері адміністрування податків. Із середини 1950-х років центром міжнародного податкового співро-

бітництва стає Податковий комітет Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Типову конвенцію про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу ОЕСР розроблено в 1963 р. У 1977 р. вона була оновлена та діє досі. Саме ця архаїчна модельна конвенція покладена в основу більшості конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, однією зі сторін котрої є Україна. Якщо раніше для цілей податкового планування часто використовувалася внутрішня мережа компаній у одній країні, то зараз підприємства швидко переходять на нову операційну модель із матричною системою управління й інтегрованими мережами поставок на регіональному і глобальному рівнях. Цьому сприяють розвиток сервісної складової та електронна комерція. Бізнесу стає простіше: виробництво не мусить перебувати за місцем знаходження клієнтів. Тепер у центрі уваги корпорацій – низька собівартість і податкові преференції. Це спонукає власників бізнесу до агресивного податкового планування. Втрата державних податкових надходжень через таке планування ТНК об'єднала світ у пошуку ефективних інструментів боротьби з виведенням прибутку з-під оподаткування [12].

Унаслідок наявності прогалін та неузгодженостей у національному й міжнародному податковому законодавстві суб'єкти господарювання можуть зменшувати або розмивати податкову базу та приховувати (переміщувати) прибуток (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), тобто виводити вільні грошові активи в офшорні зони. На протипагу цьому діють правила міжнародного оподаткування, котрі потребують постійного вдосконалення й сучасних підходів до протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування.

З метою запобігання подібним ситуаціям країни – члени ОЕСР і G-20 розробили План протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (далі – План дій BEPS) та Програму розширеного співробітництва для встановлення уніфікованих правил, за якими країни мають формувати стратегії податкового планування. Суб'єкти господарювання, котрі раніше могли уникнути оподаткування, тепер не зможуть цього зробити, й державний бюджет не втратить надходження. Механізм BEPS передбачає масштабну реорганізацію чинної системи міжнародного оподаткування та вкрай важливий для економік, що розвиваються, оскільки вони особливо залежать від податку на прибуток підприємств. План дій BEPS покликаний сприяти співпраці у боротьбі зі схемами транскордонного податкового планування та розробленні рекомендацій для органів влади країн із їх подальшою імплементацією в національне законодавство. Таким чином, головною метою запровадження Плану дій BEPS є не покарання платників податків, а кардинальна зміна правил міжнародного оподаткування.

Імплементація Плану дій BEPS в Україні повинна забезпечити застосування єдиних вимог до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами, підвищення ефективності податкового регулювання, а також фінансову стабільність в умовах переходу до вільного руху капіталу.

Основу Плану дій BEPS було закладено у 2012 р., а вже у 2013 р. ОЕСР представила свій перший звіт з окресленої проблематики. Цим документом

передбачено 15 кроків. Деякі з них вимагають перегляду правил трансфертного ціноутворення, інші – внесення змін до двосторонніх податкових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Це може бути досягнуто за допомогою спеціального багатостороннього інструменту і коригування внутрішнього податкового законодавства. У цілому План дій BEPS не є обов'язковим для держав, проте Мінімальний стандарт – чотири необхідних кроки – виконувати потрібно. Для ефективної співпраці з його імплементації створено всеохоплюючу платформу (*inclusive framework*) – BEPS-асоціацію.

Україна 22 листопада 2016 р. подала заявку на вступ до BEPS-асоціації з 1 січня 2017 р., чим підтвердила готовність спільно з більшістю країн боротися з агресивним податковим плануванням та захищати свої податкові надходження. На шляху до імплементації Плану дій BEPS наша держава з 23 липня 2018 р. приєдналася до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Конвенція MLI), завдяки чому вона змогла одночасно внести зміни в усі або окремі чинні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, що значно скорочує тривалі двосторонні переговори з кожною конкретною державою. 28 лютого 2019 р. Конвенція MLI була ратифікована Верховною Радою України [13].

Наша держава приєдналася до Програми розширеного співробітництва ОЕСР та взяла на себе зобов'язання стосовно імплементації Мінімального стандарту Плану дій BEPS для встановлення уніфікованих правил, що передбачає:

- Захід 5. Шкідливі податкові практики або шкідливі пільгові режими;
- Захід 6. Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення в них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою;
- Захід 13. Удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією;
- Захід 14. Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів.

Імплементація Мінімального стандарту є обов'язковою вимогою для всіх країн – учасниць Програми розширеного співробітництва. Чотири обов'язкових кроки мають бути здійснені кожною з них [14]. У тому числі Україною.

Хоча План дій BEPS являє собою набір рекомендацій (тобто не є юридично обов'язковим документом), його значення величезне. Він втілюватиметься в життя шляхом внесення відповідних змін до законодавства. Країни будуть змушені вдатися до таких коректив, оскільки на тих, хто відмовиться, чинитиметься сильний політичний тиск.

Серйозним кроком у просуванні імплементації Плану дій BEPS в Україні стало прийняття Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві” від 16.01.2020

№ 466-IX (далі – Закон № 466) [15]. Зокрема, внесено такі зміни й доповнення в частині трансфертного ціноутворення:

**1. Оновлення пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (ПКУ) щодо критеріїв пов'язаності осіб**, а саме: доповнено поняттям “утворення без статусу юридичної особи”; збільшено критерій безпосереднього та/або опосередкованого володіння корпоративними правами з 20 до 25 % і більше (такий критерій не стосується міжнародних фінансових організацій (МФО) та суб'єктів господарювання, власником істотної участі в розмірі 75 % і більше в яких є такі організації); встановлено, що пороговий критерій суми всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою, стосовно іншої юридичної особи, має перевищувати суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ і компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, – більше ніж у 10 разів) та не поширюється на банки і МФО та суб'єкти господарювання, власником істотної участі в розмірі 75 % і більше в яких є такі організації; частково змінено умови визначення володіння фізичною особою безпосередньо та/або опосередковано корпоративними правами в юридичній особі та доповнено, що таке володіння може бути й опосередкованим; доповнено, що в разі здійснення господарських операцій утвореннями без статусу юридичної особи з пов'язаною особою будь-якого з учасників договору про спільну діяльність, розмір вкладів яких у спільне майно становить 25 % і більше, пов'язаними визнаються утворення без статусу юридичної особи (договору про спільну діяльність) і така пов'язана особа будь-якого з учасників такого договору.

**2. Визначення розумної економічної причини (ділової мети).** Законом деталізовано тлумачення терміна “розумна економічна причина (ділова мета)” (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПКУ); передбачено обов'язок платника податків при підготовці та поданні документації з трансфертного ціноутворення надавати обґрунтування економічної доцільності і наявності ділової мети для операцій з придбання (доповнено другим абзацом підпункт “е” пп. 39.4.6 п. 39.3 ст. 39 ПКУ); впроваджено положення про необхідність проведення коригувань з трансфертного ціноутворення (збільшення фінансових результатів), якщо контролюючим органом доведено, що умови операцій не відповідають розумній економічній причині (операції не проходять тесту “ділової мети”) (змінена редакція першого підпункту пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 ПКУ).

**3. Запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення.** Відповідно до оновленої редакції пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 ПКУ, платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, разом із звітом про такі операції зобов'язані подавати до 1 жовтня року, що настає за звітним, також повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (МГК), визначено невиключний перелік інформації, котру має містити таке повідомлення. Запроваджувана трирівнева структура документації з трансфертного ціноутворення відповідає положенням Глави V “Документація” та додатків до неї з Настанов ОЕСР 2017 і містить (п. 39.4 ст. 39 ПКУ):

- документацію з трансфертного ціноутворення (локальний файл);

- глобальну документацію з трансфертного ціноутворення (майстер-файл, за річного доходу понад 50 млн євро та за наявності відповідного запиту контролюючого органу із вимогою надати таку документацію);
- звіт у розрізі країн МГК (є об'єктом автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією; подається за доходу групи в розмірі понад 750 млн євро на рік).

Окрім того, згідно з Перехідними положеннями ПКУ, норми щодо подання платниками податків:

- повідомлення про участь у МГК – уперше застосовуються у 2021 р. за 2020 р.;
- глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) – вперше використовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 р.;
- звіту в розрізі країн МГК – уперше застосовуються щодо фінансового року, котрий закінчується у 2021 р., але не раніше ніж у рік, в якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами.

Описану вище модель було запроваджено на виконання рекомендацій ОЕСР (крок 13 Плану дій BEPS). Вона дасть змогу створити сприятливі умови для ведення бізнесу в Україні та здійснювати контроль над операціями в рамках МГК.

#### **4. Розширення вимог до документації з трансфертного ціноутворення.**

Відповідно до положень Закону № 466, впроваджуються розширені вимоги й деталізації окремих позицій локального файлу документації з трансфертного ціноутворення: визначення фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків; наведення обґрунтування економічної доцільності і наявності ділової мети при здійсненні опису операцій з придбання; надання копій істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованих операціях, копій договорів про попереднє узгодження ціноутворення та копій податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), використовуваних в угодах між учасниками МГК щодо контрольованих операцій і в підготовці яких Державна податкова служба не брала участі (якщо платник входить до МГК); надання копії аудиторського висновку стосовно бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за який подається документація з трансфертного ціноутворення (якщо його наявність є обов'язковою); доповнення опису контрольованої операції обов'язковим зазначенням ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у такій операції; доповнення опису контрольованої операції не тільки наданням копій відповідних договорів (контрактів), за якими вона здійснювалась, а й копій будь-яких доповнень до таких договорів (контрактів) тощо.

**5. Урегулювання операцій із сировинними товарами.** Законом № 466 удосконалено спеціальні правила аналізу контрольованих операцій із сировинними товарами, а саме наголошено, що Кабінетом Міністрів України встановлюється перелік таких сировинних товарів, Державна податкова служба оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інфор-

мації для отримання котирувальних цін на своєму офіційному веб-порталі до початку звітного року. Міністерство фінансів України може визначати окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу “витягнутої руки”. У разі затвердження таких порядків, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки” для таких операцій із сировинними товарами здійснюється платниками податків і контролюючими органами з урахуванням вимог цього порядку.

**6. Зміни в положеннях щодо штрафних санкцій із питань трансфертного ціноутворення.** Зміни до пунктів 120.3–120.6 ст. 120 ПКУ, котрими регулюється застосування штрафних санкцій за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності з трансфертного ціноутворення, спричинені запровадженням у вітчизняні правила такого ціноутворення двох додаткових рівнів документації з нього, які розглядалися вище, й повідомлень про участь у МГК, та є необхідною умовою встановлення дієвих механізмів понесення відповідальності в разі порушення платниками податків відповідних норм п. 39.4 ст. 39 ПКУ. У цілому такі зміни стосуються:

- поширення штрафів на випадки: неподання, в т. ч. після того, як спливали 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу, або несвоєчасного подання платниками податків, що здійснюють контрольовані операції, в порядку, встановленому податковим законодавством, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), звіту в розрізі країн МГК, повідомлення про участь у МГК;
- уведення штрафу за неповне відображення у звіті в розрізі країн МГК суми доходу (виручки) учасника МГК;
- впровадження штрафу за надання недостовірної інформації в повідомленні про участь у МГК та/або у звіті в розрізі країни МГК.

Окрім того, зменшено штраф за неподання уточнюючого звіту про контрольовані операції та штраф на суму таких операцій, щодо яких не була подана документація з трансфертного ціноутворення (локальний файл) і додаткова інформація (обґрунтування) на запит із додатковою вимогою до такої документації.

Окрім низки змін у національному законодавстві України постійній трансформації підлягали і міжнародні документи, які регулюють питання трансфертного ціноутворення.

**Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report** містить переглянуті стандарти документації з трансфертного ціноутворення, що включають основний, локальний файл і шаблон звітування по країнах про доходи, прибуток, сплачені податки та деякі заходи економічної діяльності. Переглянутий стандартизований підхід вимагатиме від платників податків формулювання послідовних кроків трансфертного ціноутворення та надаватиме податковій адміністрації корисну інформацію для оцінки такого ціноутворення й інших ризиків BEPS, визначатиме місце, де аудиторські ресурси можуть бути задіяні найефективніше. Звіти по країнах будуть поширюватися за допомогою автоматичного меха-



нізму обміну між урядами. Паке́т реалізації, включений у цей звіт, надає вказівки щодо забезпечення своєчасного надання звітів, збереження конфіденційності та належного використання інформації шляхом включення типового законодавства й типових угод про компетентні органи, що становлять основу для обміну звітами [16].

**Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in CbC Reports.** Звіт про Дію 13 (Action 13) запровадив трирівневий підхід до трансфертного ціноутворення, документацію, яка складається з головного файлу та містить стандартизовану інформацію. Вона стосується всіх членів багатонаціональної групи; локальний файл, котрий посилається конкретно на матеріал операції місцевого платника податків, і звіт за окремими країнами (звіт СбС), що включає певну інформацію про загальний розподіл доходу групи й податків, разом із показниками розміщення господарської діяльності всередині групи (інформація СбСР) [17].

**BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents** розкриває вимоги щодо звітності за країнами (СбС), котрі містяться у Звіті про Дію 13 за 2015 р., ОЕСР (2015), є одним із чотирьох мінімальних стандартів BEPS. Кожен із цих стандартів підлягає експертній оцінці з метою забезпечення своєчасного й точного впровадження, а отже, захисту на рівних умовах. Усі члени Інклюзивної основи BEPS зобов'язуються реалізувати Дію 13 мінімального стандарту та участь у експертній оцінці на рівних засадах [18].

**Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13, OECD, Paris (2019)** пропонує, аби всі країни ОЕСР і G-20 узяли на себе зобов'язання впроваджувати звітування (СбС), як викладено у звіті Дії 13 “Документація щодо трансфертного ціноутворення та звітування по країнах” (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting). Визнаючи значні переваги звітування СбС, котре може запропонувати податковій адміністрації провести оцінку ризику трансфертного ціноутворення та інших податкових ризиків, пов'язаних із BEPS, низка інших юрисдикцій також узяли на себе зобов'язання з упровадження звітності СбС, включно з країнами, що розвиваються [19].

**Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD (2020)** розкриває інформацію щодо Багатосторонньої конвенції про імplementацію заходів, пов'язаних із податковим договором, для запобігання зменшенню прибутку (Багатосторонній інструмент, або MLI) з метою оновлення міжнародних правил оподаткування, котрі обмежують можливості уникнення податків ТНК. MLI набрав чинності 1 липня 2018 р. і вже охоплює 94 юрисдикції [20].

**Public Consultation Document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)** також описує трирівневий стандартизований підхід до документації з трансфертного ціноутворення, яка включає головний файл із інформацією високого рівня по ТНК (MNE Group), глобальні ділові операції й політику трансфертного ціноутворення; локальний файл із детальною документацією про таке ціноутворення, котра стосується кожної юрисдикції;

звіт по країнах (звіт СбС), який надається щорічно та для кожної податкової юрисдикції, в котрій група MNE веде бізнес; розмір доходу і прибутку до сплати, нарахування податку на прибуток, а також іншу інформацію щодо оцінки ризику високого рівня [21].

На підставі викладеного доходимо таких висновків. Зазначені зміни в трансфертному ціноутворенні допоможуть суб'єктам господарювання як міжнародного, так і національного рівня оптимізувати механізми податкового планування при проведенні операцій, що не відповідають принципу "витягнутої руки", а також поліпшити результативність своєї операційної діяльності.

Перспективи наукових досліджень у окресленій сфері, очевидно, полягають у подальшій гармонізації вимог чинного законодавства України з реаліями розвитку сучасного законодавства країн G-20. Відповідно, потребуватиме окремого, ґрунтовнішого розгляду питання розроблення рекомендацій щодо запровадження в практику трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення. Приведення документації з трансфертного ціноутворення у відповідність із міжнародними стандартами податкового контролю для всіх учасників світової торгівлі та імплементація норм, передбачених Планом дій BEPS, забезпечать реформування інституту фінансової відповідальності й удосконалення процедури адміністрування податків і зборів. Реалізація зазначених кроків дасть підстави Україні заявити про те, що вона визнає та дотримується загальноприйнятих стандартів боротьби з агресивним податковим плануванням.

### Список використаних джерел

1. *Артюх О. В., Льюшенкова В. В.* BEPS як план дій у рамках ОЕСР: міжнародний досвід Л'ОГОС. *Мистецтво наукової думки*. 2019. № 5. С. 6–9.
2. *Ewert R., Wagenhofer A.* *Interne Unternehmensrechnung*. 6 Aufl. Berlin : Springer, 2005. 760 s.
3. *Друри К.* *Управленческий учет для бизнес-решений* : пер. с англ. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
4. *Колдовський В. М.* Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159>.
5. *Кругляк В.* Трансфертне ціноутворення в 2019 році: нові правила та норми. 2019. 21 лют. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-ivalyutnye-operacii-7-transfertnoe-cenoobrazovanie-v-2019-godu-novypravila-i-normy>.
6. *Küpper H. U., Schweitzer M.* *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*. 8, überarb. Aufl. München : Vahlen, 2003. 500 s.
7. *Ault H. J., Schoen W., Shay S. E.* Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation*. 2014. Vol. 68. P. 275. URL: <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:12366236>.
8. *Pfaff D., Stefani U.* Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis. *Controlling*. 2006. No. 10. S. 517–524. URL: <https://doi.org/10.15358/0935-0381-2006-10-517>.
9. *Scott J.* Can The United States Kill BEPS? *Forbes*. 2015. June 16. URL: <http://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2015/06/16/can-the-united-states-kill-beps/>.

10. Чукліна О. С. Теорія трансфертного ціноутворення: поняття та періодизація розвитку. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 4. С. 119–124. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt\\_2013\\_4\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_4_18).

11. *Sheppard L.* OECD BEPS Country-by-Country Reporting is Too Burdensome. *HMRC Official Says*. 2014. February 11.

12. *Макеева О.* План дій BEPS як пігулка проти агресивного податкового планування. *Економічна правда*. 2016. 29 листоп. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2016/11/29/612679/>.

13. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування : закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.

14. Рекомендації з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти) / М-во фінансів України. 2017. URL: [https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua.pdf](https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf).

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

16. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report / OECD. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/23132612>.

17. Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in CbC Reports / OECD. 2017. September. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf>.

18. BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents / OECD. 2020. October. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>.

19. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13 / OECD. 2019. URL: <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>.

20. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting / OECD. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

21. Public Consultation Document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13) / OECD. 2020. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>.

### References

1. Artyukh, O., & Ilyushenkova, V. (2019). BEPS, as a OECD action plan: international experience. *ΛΟΓΟΣ. The Art of Scientific Mind*, 5, 6–9 [in Ukrainian].

2. Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). *Interne Unternehmensrechnung* (6 Aufl.). Berlin: Springer.

3. Drury, K. (2003). *Management accounting for business solutions*. Moscow: UNITY-DANA [in Russian].

4. Koldovskyi, V. M. (2013). Transfer pricing as a mechanism of tax evasion. *Efektivna ekonomika*, 7. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159> [in Ukrainian].

5. Krugliak, V. (2019, February 21). *Transfer pricing in 2019: new rules and regulations*. Retrieved from <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-ved-ivalyutnye-operacii-7-transfertnoe-cenoobrazovanie-v-2019-godu-novypravila-i-normy> [in Ukrainian].

6. Küpper, H. U., & Schweitzer, M. (2003). *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung* (8, überarb. Aufl.). München: Vahlen.
7. Ault, H. J., Schoen, W., & Shay, S. E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation*, 68, 275. Retrieved from <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:12366236>.
8. Pfaff, D., & Stefani, U. (2006). Verrechnungspreiseinder Unternehmenspraxis. *Controlling*, 10, 517–524. DOI: 10.15358/0935-0381-2006-10-517.
9. Scott, J. (2015, June 16). Can The United States Kill BEPS? *Forbes*. Retrieved from <http://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2015/06/16/can-the-united-states-kill-beps/>.
10. Chuklina, O. S. (2013). Theory of transfer pricing: concept and periodization of development. *Foreign trade: economics, finance, law*, 4, 119–124. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt\\_2013\\_4\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_4_18) [in Ukrainian].
11. Sheppard, L. (2014, February 11). OECD BEPS Country-by-Country Reporting is Too Burdensome. *HMRC Official Says*.
12. Makieieva, O. (2016, November 29). BEPS Action Plan as a pill against aggressive tax planning. *Economic truth*. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2016/11/29/612679/> [in Ukrainian].
13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *On ratification of the Multilateral Convention on the Implementation of Measures Concerning Tax Agreements, in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation* (Act No. 2692-VIII, February 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text> [in Ukrainian].
14. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). *Recommendations for the implementation of the BEPS Action Plan (minimum standards)*. Retrieved from [https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017\\_Roadmap\\_BEPS\\_UKRAINE\\_ua.pdf](https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf) [in Ukrainian].
15. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation* (Act No. 466-IX, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
16. OECD. (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13* (2015 Final Report). DOI: 10.1787/23132612.
17. OECD. (2017, September). *Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in CbC Reports*. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf>.
18. OECD. (2020, October). *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>.
19. OECD. (2019). *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>.
20. OECD. (2020). *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
21. OECD. (2020). *Public Consultation Document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)*. Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>.