

СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО І МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ

УДК 336.225.6

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.67-2>**Брехов С.С.**

кандидат економічних наук,
провідний науковий співробітник
відділу загальних питань фіскальної політики,
*Науково-дослідний інститут фіскальної політики,
Університет державної фіскальної служби України*

Борейко Н.М.

кандидат економічних наук,
завідувач відділу розвитку податкового та митного аудиту,
*Науково-дослідний інститут фіскальної політики,
Університет державної фіскальної служби України*

Brekhov Serhii

Candidate of Sciences (Economics),
Leading Researcher of the Department of General Issues of Fiscal Policy
*Research Institute of Fiscal Policy,
University of the State Fiscal Service of Ukraine*

Boreiko Nataliia

Candidate of Sciences (Economics),
Head of the Department of Tax and Customs Audit Development,
*Research Institute of Fiscal Policy,
University of the State Fiscal Service of Ukraine*

МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ІНФОРМАЦІЄЮ ЯК ЗАСІБ ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Брехов С.С., Борейко Н.М. Міжнародний обмін інформацією як засіб виявлення ризиків трансфертного ціноутворення. У статті розглянуто світові тенденції щодо обміну податковою інформацією з метою протидії порушенням у сфері трансфертного ціноутворення та виявлення схем агресивного податкового планування. З'ясовано, що останнім часом особливого значення набуває налагодження тісної співпраці податкових відомств країн світу щодо обміну податковою інформацією про діяльність міжнародних груп компаній. Проаналізовано основні індикатори податкового ризику, які можуть бути виявлені за допомогою звітів у розрізі країн (Country-by-Country Reports). Запропоновано заходи щодо посилення ефективності виявлення й оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення на підставі аналізу інформації, поданої у Country-by-Country Reports. Обґрунтовано важливість запровадження звітування у розрізі країн в Україні та світі, що в умовах глобалізації світової економіки суттєво спрощуватиме роботу контролюючих підрозділів податкових органів із виявлення ризиків трансфертного ціноутворення та забезпечить оперативний обмін податковою інформацією на міжнародному рівні.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, обмін податковою інформацією, оцінювання податкового ризику, агресивне податкове планування, міжнародні групи компаній.

Брехов С.С., Борейко Н.Н. Международный обмен информацией как средство выявления рисков трансфертного ценообразования. В статье рассмотрены мировые тенденции обмена налоговой информацией с целью противодействия нарушениям в сфере трансфертного ценообразования и выявления схем агресивного налогового планирования. Установлено, что в последнее время особое значение приобретает тесное сотрудничество налоговых ведомств стран мира, касающееся обмена налоговой информацией о деятельности международных групп компаний. Проанализированы основные индикаторы налогового риска, которые могут быть обнаружены с помощью отчетов в разрезе стран (Country-by-Country Reports). Предложены меры по усилению эффективности выявления и оценивания рисков трансфертного ценообразования.

на основани анализ информации, предоставленной в Country-by-Country Reports. Обоснована важность введения отчетности в разрезе стран в Украине и мире, что в условиях глобализации мировой экономики существенно упростит работу контролирующих подразделений налоговых органов по выявлению рисков трансфертного ценообразования и обеспечит оперативный обмен налоговой информацией на международном уровне.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, обмен налоговой информацией, оценка налогового риска, агрессивное налоговое планирование, международные группы компаний.

Brekhov Serhii, Boreiko Nataliia. International exchange of information as a means of identifying transfer pricing risks. The article considers global trends in the exchange of tax information in order to combat violations in the field of transfer pricing and identify aggressive tax planning schemes. It has been found that the growing role of international groups of companies in the global economy, as well as the use of aggressive tax planning by their representatives to transfer revenues to more taxable jurisdictions (including offshore jurisdictions), undermines the competitiveness of national tax systems. Therefore, recently it has become especially important to establish close cooperation between the tax authorities of the world in the exchange of tax information on the activities of international groups of companies. The international exchange of tax information is considered to be one of the main tools for combating aggressive tax planning. The authors of this study analyzed the current state and key aspects of the development of international exchange of tax information on the example of developments of the Organization for Economic Cooperation and Development and the member states of the European Union. The importance of introducing reporting in terms of countries in Ukraine and the world is substantiated, which in the context of globalization of the world economy will significantly simplify the work of controlling units of tax authorities to identify the risks of transfer pricing, and ensure the prompt exchange of tax information at the international level. The key elements of the implementation of reporting by country (Country-by-Country Reports) are analyzed, as well as the main indicators of tax risk are structured and characterized, which can be identified by analyzing the information provided by taxpayers in such reports. Measures to enhance the effectiveness of identifying and assessing transfer pricing risks based on the analysis of information provided in Country-by-Country Reports are proposed. It is emphasized that to identify transfer pricing risks, in addition to analyzing taxpayers' reporting, it is necessary to take into account all available information sources (macroeconomic statistics, exchange of tax information between countries, customs data, government databases, commercial registers, public information, etc.).

Key words: transfer pricing, exchange of tax information, tax risk assessment, aggressive tax planning, international company groups.

Постановка проблеми. В умовах глобалізації економічних процесів усе більшої актуальності набувають питання розвитку міжнародного обміну податковою (фінансовою) інформацією з метою протидії розмиванню бази оподаткування та уникнення сплати податку на прибуток підприємства суб'єктами господарювання (далі – СГД) у сфері трансфертного ціноутворення (далі – ТЦ). За даними експертних досліджень, через застосування агресивного податкового планування (далі – АПП) міжнародними групами компаній (далі – МГК) бюджети країн щорічно втрачають значні суми надходжень від податку на прибуток підприємств [1, с. 246]. Унаслідок зміщення центрів формування прибутків у низькоподатковій юрисдикції уряди держав стикаються з проблемою забезпечення дієвого контролю над формуванням об'єкта оподаткування з огляду на економічну сутність та фактичні складові проведених платниками податків операцій. Одним із заходів урегулювання окресленої проблематики є запровадження автоматичного обміну податковою (фінансовою) інформацією між країнами.

У межах реалізації кроку 13 BEPS запроваджуються звітність між країнами та автоматичний обмін інформацією з питань ТЦ. Відповідно до цих нововведень, міжнародні корпорації будуть зобов'язані подавати до податкових відомств звітність щодо своїх глобальних операцій і, що є новациєю, інформацію про діяльність, сплату податків, ціноутворення у кожній із країн присутності.

Україна не може залишатися осторонь світових процесів трансформації системи оподаткування та взяла

зобов'язання щодо обов'язкового виконання мінімального стандарту BEPS, що передбачає, зокрема, запровадження звітності між країнами, а також автоматичний обмін інформацією з питань ТЦ (крок 13 BEPS).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблематики міжнародного регулювання ТЦ, виявлення й оцінювання ризиків ТЦ, а також розробленню заходів щодо протидії агресивному податковому плануванню приділяли увагу багато вітчизняних і зарубіжних учених та практиків, серед яких, зокрема, – К. Брихта (К. Brychta), М. Іштюк (М. Ištók), А. Сулік-Горецька (А. Sulik-Górecka) та В. Порейш (V. Poreisz) [2], О. Фоміна та М. Музичук [1], В. Кругляк та Є. Курілов [3], С. Брехов, В. Коротун, О. Сушкова та Н. Новицька [4]. Водночас мало дослідженим залишається питання міжнародного обміну інформацією між податковими відомствами країн як засобу виявлення ризиків трансфертного ціноутворення.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є висвітлення сучасного стану та ключових аспектів розвитку міжнародного обміну податковою (фінансовою) інформацією як основного засобу виявлення ризиків трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації на прикладі розробок Організації економічного співробітництва та розвитку і Європейського Союзу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування значною мірою залежить від налагодження міжнародного обміну податковою інформацією про всіх без винятку

іноземних податкових резидентів. Тож Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) у межах Плану дій із BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) оприлюднено Звіт про стандарт автоматичного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (2014)) [5].

Обмін зібраною інформацією відбувається відповідно до чинної міжнародної угоди про обмін інформацією, зокрема відповідно до Угоди між компетентними органами щодо автоматичного обміну звітами по країнах (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports (the «CbC MCAA»)) у форматі, що відповідає схемі XML для кожної країни (Схема XML CbCR) [6]. У країнах – членах ЄС автоматичний обмін інформацією запроваджено з 2017 р. У цілому у світі до цієї системи вже приєдналося понад 90 країн, серед яких – Швейцарія, Австрія, Австралія, Бразилія, Барбадос, Канада, Кувейт, Китай, Ізраїль, Монако, Індонезія, Туреччина та ін. [7]. Консолідована статистика щодо звітності за результатами 2016 р. з липня 2020 р. нині доступна по 26 країнах (охоплює понад 4 тис МГК) [8, с. 7].

В Україні право обміну податковою (фінансовою) інформацією у розрізі країн з'явиться після підписання CbC MCAA та внесення її до системи обміну такою інформацією, оскільки за результатами розгляду експертної комісії ОЕСР українське внутрішнє законодавство повною мірою відповідає вимогам щодо запровадження CbC у межах кроку 13 BEPS.

Для підвищення прозорості міжнародного оподаткування ОЕСР запроваджено стандартизований електронний формат для обміну податковою інформацією між різними юрисдикціями HTML-схему (Схема XML CbCR), а також Посібник користувача, у якому детально описано, яку саме інформацію необхідно внести до кожного з елементів даних, що підлягають звітуванню. Убачається, що такий підхід дасть змогу податковим відомствам країн світу отримувати повну інформацію від МГК про їхню діяльність. МГК повинні щорічно надавати основну інформацію щодо розподілу їх обороту, обсягів сплачених податків та інших показників, що стосуються місця економічної діяльності в межах міжнародної групи. Перший такий автоматичний обмін розпочався у 2018 р., при цьому СГД, консолідований річний оборот яких протягом року становив 750 млн євро і більше (згідно з вимогами ОЕСР), подавали інформацію про свою господарську діяльність за 2016 р. (звіт у розрізі країн (Country-by-Country Reports, далі – CbCR) [6].

Усі великі МГК будуть зобов'язані підготувати звіт у розрізі кожної країни з даними про глобальний розподіл доходів, прибутку, сплачені податки та економічну діяльність між податковими юрисдикціями, у яких вони працюють. Тож завдяки запровадженню обов'язкового звітування по країнах (CbCR) інформація, що вноситься до звіту, збиратиметься в країні резидентства компанії, що звітує за МГК. Акумуляуючи дані звітності з CbCR, податкові відомства мають змогу аналізувати ризики ТЦ й обмінюватися податковою інформацією між податковими органами всіх юрисдикцій, у яких МГК провадять свою господарську діяльність.

Необхідність звітування щодо транскордонних угод також передбачена Директивою Ради ЄС 2018/822 «Про обов'язкове розкриття та обмін інформацією про тран-

скордонні угоди», більш відома як DAC 6 (далі – Директива DAC 6) [9]. Ця Директива набрала чинності 25.06.2018 і є шостим пакетом поправок до Директиви ЄС 2011/16/EU «Про адміністративне співробітництво з питань оподаткування» (Directive on administrative cooperation in the field of taxation) [10], яка є базовим документом із питань правової допомоги щодо оподаткування між країнами. Положення Директиви ЄС 2011/16/EU регулюють обмін податковою інформацією за запитом, автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, звіти по країнах та інші форми співробітництва і спрямовані на підвищення прозорості та боротьбу з АПП. Ця Директива застосовується до будь-яких податків, що запроваджені в країнах – членах ЄС, за винятком податку на додану вартість (далі – ПДВ), митних платежів, акцизів та внесків на соціальне страхування. При цьому в деяких країнах, зокрема у Польщі, у межах дії Директиви DAC 6 обов'язковими до розкриття є внутрішні угоди, а також вимагається внесення інформації про ПДВ. Директива DAC 6 тісно пов'язана з кроком 12 BEPS та «Обов'язковими правилами розкриття інформації про схеми ухилення від автоматичного обміну та непрозорості офшорних структур» (OECD MDR) [11]. Хоча крок 12 не входить до мінімального стандарту BEPS, розробленого ОЕСР, проте більшість країн активно втілює цей напрям у практичній діяльності, зокрема шляхом імплементації положень Директиви DAC 6 до національного законодавства.

Головним завданням Директиви DAC 6 є надання податковим відомствам країн – членів ЄС інформації, що дає змогу оперативно реагувати на податкові зловживання МГК й усувати існуючі лазівки. Своєчасне розкриття транскордонних схем дасть змогу протидіяти АПП на ранньому етапі. Відповідно до цієї Директиви, обов'язок щодо розкриття транскордонних угод, які відповідають певним ознакам, покладено на посередників ЄС (EU Intermediaries) та/або платників податків [8, с. 9]. Розкриттю підлягають транскордонні схеми, що містять принаймні одну з ознак, яка вказує на потенційний ризик ухилення від сплати податків. Положення Директиви DAC 6 також застосовуються до операцій із пов'язаними та непов'язаними сторонами, та дають змогу визначати потенційно небезпечні податкові угоди з пов'язаними сторонами.

Серед ознак, що вказують на потенційний ризик ухилення від сплати податків, у Директиві DAC 6 виокремлено, зокрема, такі [12]:

- «стандартизована документація щодо трансакцій;
- операції без «переконливої» комерційної мети;
- угоди, в яких одним з очікуваних результатів є одержання податкової переваги, де встановлюється залежність винагороди посередника від успіху в досягненні податкової вигоди;
- операції з резидентом офшорної або низькоподаткової юрисдикції, або юрисдикції, що не бере участі в автоматичному обміні інформацією або яка не співпрацює з податкових питань;
- платежі на адресу юридичної особи без резидентства (stateless entity);
- операції, де угода про конфіденційність не дозволяє розкрити інформацію про сплату податків;
- операції, що передбачають перенесення «збитків» за результатами фінансового року до іншої юрисдикції для зменшення податкової бази;

– операції, що передбачають перекваліфікацію прибутку до інших категорій, які оподатковуються за заниженими ставками».

Посередник (intermediary) – будь-яка особа, яка розробляє, просуває, організовує, забезпечує реалізацію (керує реалізацією) транскордонної схеми, що підлягає декларуванню. До посередників відносять: податкових консультантів, фінансових радників, юристів, бухгалтерів, аудиторів, банкірів, а також інших осіб, які допомагають СГД розробляти, планувати й реалізовувати підзвітні транскордонні угоди. За деяких обставин зобов'язання щодо розкриття інформації може покладатися безпосередньо на самих платників податків. Посередниками визнаються особи, які відповідають хоча б одному з критеріїв, що вказані нижче, а саме:

- є податковим резидентом країни – члена ЄС;
- мають у країні – члені ЄС постійне представництво, через яке надають послуги, що стосуються транскордонної схеми;
- зареєстровані в країні – члені ЄС або регулюються законодавством ЄС;
- входять до професійної асоціації у сфері юридичних, податкових або консалтингових послуг у країні – члені ЄС [13].

Зазвичай посередник у ЄС, який упроваджує або бере участь у реалізації вищезазначених угод для відповідного європейського платника податків, зобов'язаний проінформувати про такі угоди місцеві податкові органи для подальшого автоматичного обміну цими даними з податковими відомствами інших країн ЄС. У певних випадках звітувати має безпосередньо європейська компанія – платник податків [8, с. 9].

У країнах ЄС норми Директиви DAC 6 застосовуються з 01.07.2020, однак вимагається подання інформації про деякі транзакції, що здійснені раніше цієї дати. Проте у зв'язку з пандемією COVID-19 строки початку застосування Директиви DAC 6 зміщено на шість місяців у більшості країн – членів ЄС (із метою реагування на нагальну необхідність перенесення певних термінів декларування та обміну інформацією у сфері оподаткування) [14]. Станом на 2021 р. усі країни – члени ЄС упровадили Директиву DAC 6 до національного законодавства. Європейська Комісія контролює виконання мінімальних вимог цієї Директиви у кожній країні.

Надання інформації про транскордонні угоди, що підлягають декларуванню, здійснюється платником податків або посередником упродовж 30 днів після того, як: 1) надано транскордонний договір для його реалізації; 2) транскордонна угода готова до впровадження; 3) зроблено перший крок у здійсненні транскордонного договору (залежно від того, що відбувається раніше).

Дія Директиви DAC 6 поширюється на транскордонні транзакції, які відповідають одній або більше типових ознак (так званих hallmarks), стосуються хоча б однієї країни – члена ЄС та здійснюються з метою отримання податкової вигоди. Порушення чи невиконання вимог щодо розкриття інформації відповідно до Директиви DAC 6 тягне за собою накладення великих сум штрафів, обсяги яких у кожній країні різні, а також репутаційні ризики як для компаній, так і для посередників [15]. Країни мають право на власний розсуд установлювати розміри таких штрафів, але відповідно

до Директиви DAC 6 останні мають бути такими, щоб могли забезпечити стримувальний ефект для недобросовісних СГД.

Після запровадження звітності СбС можливості податкових органів країн – учасниць автоматичного обміну інформацією у визначенні індикаторів ризиків із ТЦ розширюються за рахунок отримання додаткової інформації щодо діяльності всіх МГК, які здійснюють діяльність через дочірні/афілійовані компанії у країні. Звітність СбС складається з трьох частин (таблиць). У першій частині (Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction) відображається структура доходів, прибутків, активів, робочої сили, статутного капіталу в розрізі компаній МГК та юрисдикції; у другій (List all Constituent Entities of the MNE group Included in each aggregation per tax jurisdiction) розкриваються основні напрями діяльності членів МГК; у третій (Additional Information) наводиться коротка інформація або пояснення, необхідні для кращого розуміння обов'язкової інформації у першій та другій частинах СбС.

Так, за допомогою звітності СбС можуть бути виявлені 19 індикаторів податкового ризику, основні з них наведено в табл. 1.

Наведений у табл. 1 перелік містить низку потенційних показників податкового ризику і впливає з інформації, що міститься у звіті СбС групи МГК. Жоден із показників не потрібно розглядати окремо, щоб вирішити, чи існує підвищений податковий ризик у юрисдикції. Але вони можуть поєднуватися різними способами для створення загальної картини рівня податкового ризику, який впливає на групу. Методи тлумачення комбінації показників, включаючи вагу, яку необхідно надати кожному показнику в межах певної комбінації, змінюватимуться залежно від використовуваного підходу до оцінювання ризику та можуть із часом змінитися [16].

У низці випадків інформація, що міститься у звіті СбС, може враховуватися безпосередньо для оцінювання ризику (наприклад, якщо група МГК здійснює діяльність у певній юрисдикції). Проте здебільшого необхідно буде порівнювати дані з двох або більше частин звіту, щоб визначити закономірності, які можуть свідчити про вищий або нижчий рівень податкового ризику.

Основними способами, як цього можна досягти, є такі [16]: 1) профіль групи МГК у певній юрисдикції можна порівняти з профілем у іншій юрисдикції, з частиною групи (наприклад, географічний регіон) або з групою загалом. Це надасть можливість податковому органу визначити юрисдикції, які, як здається, не відповідають іншим частинам групи; 2) профіль групи МГК у юрисдикції можна порівняти з профілем «типової» групи МГК в одному секторі (тобто на основі профілів усіх груп МГК у секторі). Це дасть змогу податковому органу ідентифікувати групи, де профіль у юрисдикції відрізняється від того, що можна очікувати в секторі.

Основна особливість використання звітів СбС для оцінювання ризиків у перші роки після впровадження СбС Reporting полягає у гнучкості підходів до розроблення алгоритмів щодо їх аналізу. Зокрема, інноваційного підходу потребує видобуток та опрацювання тексту з третьої частини, а також стовпчика «інше» з другої частини звіту СбС. Текст міститься у третій

Таблиця 1

Окремі індикатори податкового ризику, які можуть бути виявлені за допомогою звітності СбС

№ з/п	Індикатори потенційного податкового ризику	Що це може означати	Додаткові обґрунтування	Примітка
1	Істотна присутність групи в юрисдикції	Групи з невеликим слідом присутності можуть мати менший потенціал для формування значного податкового ризику	Зазначення у звіті СбС невеликих обсягів діяльності групи в юрисдикції може ввести в оману, якщо діяльність у юрисдикції більш значна. Це повинно бути підтверджено іншою інформацією та досвідом щодо дотримання групою податкового законодавства	Відношення загального доходу, отриманого членами-резидентами групи (стовп. 4 частини / таблиці 1 СбС) до загальної суми доходу МГК (підсумок стовп. 4 частини / таблиці 1 СбС)
2	Діяльність групи в юрисдикції обмежується тією, яка становить менший ризик	МГК за звітністю СбС можна відфільтрувати за характером діяльності в юрисдикції на предмет того, що їхній ризик, пов'язаний з оподаткуванням, імовірно, буде низьким. Наприклад, якщо це впливає внаслідок звільнення від оподаткування учасників або внутрішніх норм з оподаткування	Організація, основна діяльність якої, як правило, спричиняє менший податковий ризик, усе ще може брати участь у BEPS. Іншу доступну інформацію необхідно враховувати для індикаторів того, що оподатковуваний дохід у юрисдикції повинен бути вище	Аналітична робота
3	У певній юрисдикції існує висока вартість або значна частка доходів пов'язаних сторін	Висока вартість або частка доходів пов'язаних сторін може означати, що навіть невелика помилка в ТЦ може мати значні податкові наслідки	До групи можуть входити організації, які повністю або переважно працюють із пов'язаними сторонами з комерційних причин	Відношення стовп. 3 до стовп. 4 в розрізі юрисдикцій частини / таблиці 1 СбС
4	Результати в юрисдикції не відображають ринкові тенденції	Результати діяльності мають відображати ринкові тенденції. Наприклад, зростання продажу має призвести до збільшення рентабельності. Якщо це не так, то це може означати, що результати спотворені дією BEPS	На результати можуть впливати комерційні міркування. Тому варто брати до уваги інші показники податкового ризику під час прийняття рішень щодо проведення додаткових заходів контролю	Аналітична робота
5	Є юрисдикції зі значним прибутком, але незначною суттєвою діяльністю	Прибуток, можливо, був зміщений з юрисдикції, де здійснюється основна економічна діяльність	Можуть бути комерційні причини, за якими результати в юрисдикції можуть здатися високими порівняно з показниками діяльності у звіті СбС (наприклад, через значну амортизацію матеріальних або нематеріальних активів, які не розкриваються)	<i>Приклади показників ризиковості</i> 1. Висока частка доходів пов'язаних сторін, наприклад: доходи пов'язаних сторін / загальні доходи = високі. 2. Низька істотна діяльність пропорційно доходам або прибутку до оподаткування, наприклад: загальний дохід або прибуток до оподаткування / загальна кількість працівників = висока – наприклад: загальний дохід або прибуток до оподаткування / матеріальні активи = високі.

(Продовження таблиці 1)

№ з/п	Індикатори потенційного податкового ризику	Що це може означати	Додаткові обґрунтування	Примітка
5				3. Висока рентабельність власного капіталу, наприклад: $\text{прибуток до оподаткування} / (\text{статутний капітал} + \text{нерозподілений прибуток}) = \text{високий}$ – наприклад: $(\text{прибуток до оподаткування} - \text{нарахований податок на прибуток}) / (\text{статутний капітал} + \text{нерозподілений прибуток}) = \text{високий}$. 4. Низька вартість оподаткування, наприклад: $\text{прибуток до оподаткування} / \text{загальний дохід} = \text{високий}$. 5. Рентабельність перевищує прибуток групи загалом, наприклад: $(\text{прибуток до оподаткування} / \text{загальний дохід}) > (\text{сума прибутку до оподаткування} / \text{сума загального доходу})$. 6. Низька ефективна ставка податку, наприклад: $\text{нараховані податки на прибуток} / \text{прибуток до оподаткування} = \text{низький}$
6	Є юрисдикції зі значним прибутком, але низьким рівнем нарахованих податків	Низька ефективна податкова ставка, яка вказує на те, що група використовує BEPS для приховування оподатковуваного доходу	Причини, не пов'язані з BEPS, можуть пояснити низький рівень нарахованих податків (наприклад, прискорена податкова амортизація)	<i>Це може бути зазначено, якщо наявні такі характеристики:</i> – значний прибуток у юрисдикції, наприклад податковий орган може застосувати мінімальний поріг, щоб уникнути підвищення маркера потенційного ризику, де міститься рівень прибутку до оподаткування у юрисдикції (низький), і це здається відповідним виходячи з рівня загальних доходів, кількості працівників, матеріальних активів тощо; – низька ефективна ставка податку, наприклад нараховані податки на прибуток / прибуток до оподаткування = низький
7	Група здійснює діяльність у юрисдикціях, які становлять ризик BEPS	Група може займатися певною діяльністю, пов'язаною з BEPS	Можуть бути причини, не пов'язані з BEPS, щоб пояснити, чому група здійснює діяльність у певній юрисдикції	Зіставлення стовп. 1 част. / табл. 1 CbCR за юрисдикціями та стовп. 2 част./табл. 2 CbCR з відповідними переліками країн та організаційно-правових форм СГД, що визначені Постановами КМ України
8	У групі є мобільна діяльність, розташована у юрисдикціях, де група платить нижчу ставку або нижчий рівень податку	Група могла перемістити мобільну діяльність до юрисдикції, щоб скористатися сприятливим податковим режимом	Прибуток від мобільної діяльності може бути належним чином віднесений до юрисдикції з низьким податком, доки існує достатня активність, трансфертні ціни відповідають принципу «витягнутої руки» і немає інших індикаторів BEPS	1. Низька ефективна ставка податку, наприклад, нараховані податки на прибуток / прибуток до оподаткування = низький. 2. Мобільна діяльність – частина/таблиця 2 звіту CbC перелічує діяльність у юрисдикції, включаючи проведення або управління інтелектуальною власністю; закупівлю; продаж, маркетинг або розповсюдження; внутрішньогрупове фінансування або страхування
9	Відбулися зміни у структурі групи, у тому числі у розташуванні активів	Зміни у структурі групи можуть дати можливість групі брати участь у BEPS і можуть означати необхідність у перегляді наявної політики та методологій ТЦ,	Зміни у структурі групи можуть бути повністю зумовлені комерційними міркуваннями, навіть якщо, як наслідок, у конкретній юрисдикції сплачуються менші податки.	Аналітична робота. Для вивчення цього індикатора необхідно керуватися динамікою і структурою даних у частині/таблиці 2 CbCR

(Закінчення таблиці 1)

№ з/п	Індикатори потенційного податкового ризику	Що це може означати	Додаткові обґрунтування	Примітка
9		а також перегляді ідентифікації та ціноутворення операцій із пов'язаними сторонами	Тому, як правило, податковий орган має запросити додаткову інформацію в межах оцінювання ризиків	
10	Інтелектуальна власність (ІВ) відокремлена від пов'язаних видів діяльності всередині групи	Інтелектуальна власність може бути використана для вилучення оподаткованого прибутку з інших юрисдикцій	Інтелектуальна власність може належати певній юрисдикції для цілей, не пов'язаних із BEPS. До тих пір, поки роялті, сплачені за користування ІВ відповідно до принципу «витягнутої руки» і не існує інших індикаторів BEPS, податковий ризик для юрисдикції може бути низьким	1. Представлена діяльність з утримання та управління ІВ (стовп. 5 част. /табл. 2 CbCR)
11	У групи є маркетингові підрозділи, розташовані у юрисдикціях за межами її основних ринків	Маркетингові організації можуть отримувати прибуток, що не належить до юрисдикції, де вони є резидентами	Історичні або комерційні чинники можуть пояснити використання маркетингових організацій у певних юрисдикціях	1. Представлена маркетингова діяльність (стовп. 8 част. / табл. 2 CbCR). 2. Аналітична робота зі встановлення відповідності розташування маркетингових підрозділів та основних ринків групи
12	У групи є закупівельні організації, розташовані у юрисдикціях за межами її основних виробничих майданчиків	Закупівельні організації можуть отримувати прибуток, де вони є резидентами	Історичні або комерційні чинники можуть пояснити використання закупівельних організацій у певних юрисдикціях	1. Представлена закупівельна діяльність (стовп. 6 част. / табл. 2 CbCR). 2. Аналітична робота зі встановлення відповідності розташування маркетингових підрозділів та основних ринків групи
13	Сплачений податок на прибуток постійно нижчий від нарахованого податку на прибуток	Можливо, група здійснює великі нарахування податків за невизначені податкові позиції, що може свідчити про поведінку, пов'язану з BEPS	Фактори, що не належать до BEPS, такі як перенесені податкові збитки або обґрунтована невизначеність у податковому становищі, можуть пояснити різницю між нарахованим і сплаченим податком у поточному році	Найбільш актуально МГК, холдингові компанії яких розташовані в Україні. Відношення сплаченого (стовп. 6 част./табл. 1 CbCR) та нарахованого (стовп. 5 част./табл. 1 CbCR) податку на прибуток підприємств за юрисдикціями
14	До групи входять особи з подвійним резидентом	Організації з подвійним резидентом можуть використовуватися для низки цілей BEPS	Більшість суб'єктів господарювання, які перелічують різні юрисдикції існування та реєстрації, не будуть подвійними резидентами (через функціонування автоматичного вилучення відповідно до податкового договору)	Є заповнені рядки стовп. 3 таблиці/ частини 3 звіту CbCR
15	Інформація у звіті CbC групи не відповідає інформації, наданій раніше суб'єктом господарювання	Це може поставити під сумнів точність як звіту CbC, так і інформації, раніше наданої суб'єктом господарювання	Для пояснення потенційної різниці можуть бути визначені інші причини, такі як зміни у структурі групи або діяльності, оскільки інформація раніше надавалася податковому органу	

Джерело: складено за [16]

частині/таблиці № 3, є важливим під час тлумачення змісту звіту СбС у цілому для багатьох МГК і може бути корисним для надання групам пояснень очевидних аномалій та показників потенційного ризику, але податковим органам потрібно буде розробити процеси стандартизованих та автоматизованих інструментів оцінювання ризиків.

Висновки. Інтенсифікація автоматичного обміну інформацією на міжнародному рівні сприятиме прозорішому веденню господарської діяльності СГД та забезпечить зменшення зловживань схемами АПП, що, своєю чергою дасть змогу знизити навантаження на податкові відомства країн щодо виявлення ризиків ТЦ. Зокрема, подання звітів СбС у межах кроку 13 плану BEPS підвищує ефективність оцінювання ризиків ТЦ завдяки можливості аналізу наявної у цих звітах інформації податковими відомствами різних податкових юрисдикцій, у яких здійснюють господарську діяльність МГК.

Водночас через значний поріг виручки МГК (750 млн євро) лише невелика кількість вітчизняних платників податку на прибуток подаватиме звітність між країнами. Відповідно, для забезпечення процесу виявлення та оцінювання ризиків ТЦ стосовно всіх платників податків необхідно розвивати інші підходи

до оцінювання ризиків та враховувати всі доступні інформаційні джерела: статистичні дані, обмін податковою інформацією між країнами, митні дані, державні реєстри, комерційні реєстри бази даних, відомості третіх осіб, публічну інформацію тощо.

Виважена імплементація напрацювань ОЕСР та країн – членів ЄС з досліджуваної проблематики у вітчизняну практику, зокрема стосовно розкриття інформації про схеми оптимізації податкового навантаження, матиме позитивний вплив на підвищення спроможності Державної податкової служби України та уряду держави ефективно виявляти й оцінювати ризики з питань ТЦ, що, своєю чергою, дасть змогу вживати коригувальні заходи для їх відпрацювання, розроблення та реалізації законодавчих ініціатив для протидії АПП.

Разом із тим забезпечення ефективності контролю за ТЦ в Україні вимагає розвитку інформаційно-аналітичного складника моніторингу контрольованих операцій завдяки створенню спеціалізованих систем накопичення та обробки великих масивів даних, розвитку підходів до виявлення, оцінювання та управління ризиками з питань ТЦ, формування та реалізації стратегій підвищення рівня дотримання платниками податків вимог законодавства з ТЦ.

Список використаних джерел:

1. Фоміна О.В., Музичук М.І. Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2019. № 1(53). С. 246–251.
2. Brychta K., Istok M., Sulik-Górecka A., Poreisz V. Transfer Pricing in V4 Countries. Visegrad Fund / Published by VUTUM Press of Brno University of Technology in 2020. 293 p. URL: https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer_Pricing_in_V4_Countries.pdf (дата звернення: 08.11.2021).
3. Кругляк В.В., Курілов Є.А. Основні положення моніторингу контрольованих операцій як складової податкового контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення в Україні. *Економічний вісник Університету державної фіскальної служби України. Серія «Фінанси, облік, оподаткування»*. 2021. Вип. 7. С. 61–73.
4. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України : монографія / С.С. Брехов та ін. ; за заг. ред. С.С. Брехова та В.І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 344 с.
5. OECD (2014) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en> (дата звернення: 29.10.2021).
6. OECD (2016) OECD releases standardized electronic format for the exchange of BEPS Country-by-Country Reports. URL: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/l-ocde-publie-un-format-electronique-normalise-pour-l-echange-de-declarations-pays-par-pays-prevu-par-le-projet-beps.htm> (дата звернення: 29.10.2021).
7. Офіційний сайт ОЕСР. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (дата звернення: 26.10.2021).
8. Руденко Н. Статус ініціатив BEPS в Україні. Директива DAC 6 у фокусі. Матеріали презентації компанії Deloitte. 2021. 17 с.
9. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1579536678884&uri=CELEX:32016L0881> (дата звернення: 29.10.2021).
10. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011, on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20180101> (дата звернення: 08.11.2021).
11. OECD (2019) International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. URL: www.oecd.org/tax/exchange-of-information/international-exchange-framework-for-mandatory-disclosure-rules-on-crsavoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structure.pdf (дата звернення: 29.10.2021).
12. Кузнечикова О. Європейський удар по «агресивній податковій оптимізації». *Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика*. 2019. № 6. URL: https://msfz.ligazon.com.ua/ua/magazine_article/FZ001894 (дата звернення: 10.11.2021).
13. Директива о трансграничных схемах (DAC 6). URL: <https://ru.uniwide.biz/articles/klyuchevye-nalogovye-direktivy-es-direktiva-o-transgranichnykh-skhemakh-dac6/> (дата звернення: 29.10.2021).
14. Council Directive (EU) 2020/876 of 24 June 2020 amending Directive 2011/16/EU to address the urgent need to defer certain time limits for the filing and exchange of information in the field of taxation because of the COVID-19 pandemic. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32020L0876> (дата звернення: 10.11.2021).
15. Звітування про міжнародні транзакції згідно з DAC 6 розпочнеться 1 липня 2020 року. *PwC Україна*. 22 квітня 2020 р. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr_2204_uk.pdf (дата звернення: 10.10.2021).
16. OECD (2017), Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD, Paris. P. 62–63. URL: www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf (дата звернення: 10.10.2021).

References:

1. Fomina O.V., Muzychuk M.I. (2019) Suchasni aspekty mizhnarodnoho rehulyuvannya transfertnoho tsinoutvorenniya [Modern aspects of international regulation of transfer pricing]. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Economics series*, no. 1(53), pp. 246–251.
2. Brychta K., Ištok M., Sulik-Górecka A., Poreisz V. (2020) *Transfer Pricing in V4 Countries. Visegrad Fund*. Brno: Published by VUTUM Press of Brno University of Technology. 293 p. Available at: https://www.transferpricing-v4.net/data/files/E-book/Transfer_Pricing_in_V4_Countries.pdf (accessed 8 November 2021).
3. Kruglyak V.V., Kurilov E.A. (2021) Osnovni polozhennya monitorynhu kontrolovanykh operatsiy yak skladovoyi podatkovoho kontrolyu za dotrymannyam pravyl transfertnoho tsinoutvorenniya v Ukraini [The main provisions of monitoring of controlled transactions as a component of tax control over compliance with the rules of transfer pricing in Ukraine]. *Economic Bulletin of the University of the State Fiscal Service of Ukraine. Series: finance, accounting, taxation*, vol. 7, pp. 61–73.
4. Brekhov S.S., Korotun V.I., Sushkova O.E., Novitskaya N.V. (and other) (2017) Protydiya ahresyvnomu podatkovomu planuvannyu: svitovyy dosvid ta vykyky dlya Ukrainy [Counteraction to aggressive tax planning: world experience and challenges for Ukraine]. Kyiv: Alerta. (in Ukrainian)
5. OECD (2014) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en> (accessed 29 October 2021).
6. OECD (2016) OECD releases standardized electronic format for the exchange of BEPS Country-by-Country Reports. Available at: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/l-ocde-publie-un-format-electronique-normalise-pour-l-echange-de-declarations-pays-par-pays-prevu-par-le-projet-beps.htm> (accessed 29 October 2021).
7. Official OECD website (2021). Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (accessed 26 October 2021).
8. Rudenko N. (2021) Status initsiatyv BEPS v Ukraini. Dyrektyva DAC 6 u fokusi [Status of BEPS initiatives in Ukraine. The DAC 6 directive is in focus]. Deloitte presentation materials. 17 p. (unpublished).
9. European Union (2018) Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1579536678884&uri=CELEX:32016L0881> (accessed 29 October 2021).
10. European Union (2011) Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011, on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20180101> (accessed 8 November 2021).
11. OECD (2019) International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. Available at: www.oecd.org/tax/exchange-of-information/international-exchange-framework-for-mandatory-disclosure-rules-on-crsavoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structure.pdf (accessed 29 October 2021).
12. Kuznechikova O. (2019) Yevropeyskyy udar po "ahresyvniy podatkoviy optymizatsiyi" [European blow to "aggressive tax optimization"]. *Visnyk MSFZ. Svitovyy dosvid. Ukrayins'ka praktyka* [Bulletin of IFRS. World experience. Ukrainian practice] (electronic journal), no. 6. Available at: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001894 (accessd 10 November 2021).
13. Uniwide.biz (2021) Direktiva o transgranichnykh skhemakh (DAC 6). [Directive on cross-border schemes (DAC 6)]. Available at: <https://ru.uniwide.biz/articles/klyuchevye-nalogovye-direktivy-es-direktiva-o-transgranichnykh-skhemakh-dac6/> (accessed 29 October 2021).
14. European Union (2020) Council Directive (EU) 2020/876 of 24 June 2020 amending Directive 2011/16/EU to address the urgent need to defer certain time limits for the filing and exchange of information in the field of taxation because of the COVID-19 pandemic. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32020L0876> (accessed 10 November 2021).
15. PwC Ukraine (2020) Zvituvannya pro mizhnarodni tranzaktsiyi z hidno z DAC 6 rozpochnet'sya 1 lypnya 2020 roku [Reporting on international transactions under DAC 6 will begin on July 1, 2020]. Available at: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/assets/flash-reports/2020/fr_2204_uk.pdf (accessed 10 October 2021).
16. OECD (2017) Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD, Paris, pp. 62–63. Available at: www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf (accessed 10 October 2021).