

Яна Олійник

доктор економічних наук, доцент,
директор Інституту післядипломної освіти
ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ, Україна
Oleynik_yv@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-5895-282X

Мар'я Кучерява

кандидат економічних наук, завідувач Центру впровадження
результатів
фінансово-економічних досліджень
ДННУ «Академія фінансового управління», м. Київ, Україна
piven_maria@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-2948-1234

Наталія Чухраєва

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бізнес-економіки та підприємництва
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна
0612nataliya@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-1537-4841

Тетяна Чередніченко

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна
chereta111@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-8581-8543

ДОКУМЕНТИ ОЕСР У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ОГЛЯД

Вступ. Україна взяла зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, що є обов'язковою вимогою для всіх

країн-учасниць Програми розширеного співробітництва. Мінімальний стандарт – це обов’язкові 4 із 15 кроків, які мають бути реалізовані кожною країною-учасницею Програми розширеного співробітництва [16; 17]. Одним із ключових результатів реалізації Плану дій BEPS є ефективна імплементація оновлень міжнародних підходів та стандартів у сфері трансфертного ціноутворення.

Науковий супровід процесу запровадження вимог міжнародної системи податкового регулювання є невід’ємною складовою забезпечення інтеграції національних економік до глобальної системи оподаткування. На користь цього свідчить широка представленість питань протидії агресивному податковому плануванню у працях як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників, зокрема: Лінгкі Сюе [11], М. Овереш [12], С. Пенно Марк [13], Дж. Хекмейер [14], М. Бондаренко [1], С. Брехова [2], В. Вишневського [3], Ю. Городніченко [4], Т. Єфименко [5], О. Федорченко [8] та інших [6, 7, 9, 10].

Слід також відмітити зусилля міжнародних організацій у сфері регулювання трансфертного ціноутворення (Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР); Організація Об’єднаних Націй).

Ключовим провайдером новацій та основних напрямів удосконалення міжнародного законодавства з питань протидії розмиванню бази оподаткування податком на прибуток виступає ОЕСР (Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР); документ ОЕСР щодо визначення цін на корисні копалини тощо).

ОЕСР – це міжнародна організація, метою діяльності якої вже протягом 60 років є формування політики, реалізація якої покликана сприяти процвітанню, рівності, можливостям та добробуту для всіх. Разом із урядами країн світу, політичними діячами та представниками громадянського суспільства експерти ОЕСР працюють над створенням міжнародних стандартів та рамкових підходів до врегулювання викликів сьогодення різного характеру (економічного, соціального, екологічного) [19]. Однією з важливих

ініціатив та напрямів діяльності ОЕСР є протидія розмиванню бази оподаткування податком на прибуток. Станом на 2024 рік 135 країн беруть участь в ініціативі з протидії розмиванню бази оподаткування податком на прибуток (Плану дій BEPS) транснаціональними компаніями.

Це обумовлює необхідність вивчення та аналізу новацій у сфері трансфертного ціноутворення, які включають оновлення у 2022 році редакції Настанов ОЕСР [18].

Метою роботи є дослідити розвиток інституційного забезпечення трансфертного ціноутворення у рамках діяльності ОЕСР через ретроспективний огляд документів ОЕСР (Настанови ОЕСР).

Для досягнення поставленої мети в статті використано наступні **методи наукового пізнання**: інституціональний, системний, структурно-функціональний, порівняльний, ретроспективний, індуктивний, дедуктивний, а також логічні, аналітичні та інші методи.

Результати. Україна послідовно долучається до глобального процесу вирішення проблеми транскордонного ухилення від сплати податків, розмивання бази оподаткування та викривлення конкурентного середовища, а також протидії податковим правопорушенням. Ефективним інструментом в боротьбі із згаданими явищами є імплементація до вітчизняного податкового законодавства стандартів та правил міжнародного оподаткування [20].

Застосування еволюційного підходу та ретроспективного аналізу у дослідженні Настанов ОЕСР дозволить ідентифікувати основні віхи діяльності ОЕСР у протидії розмиванню бази оподаткування міжнародними групами компаній.

Методологія проведення ретроспективного аналізу Настанов ОЕСР включає такі етапи:

- 1) первинна оцінка документу;
- 2) структурний аналіз положень документу;
- 3) формулювання висновків та узагальнення основних змін, внесених до досліджуваного документу.

1. Первинна оцінка Настанов ОЕСР

В 1995 р. ОЕСР випустила «Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових

служб», що є «головним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері регулювання трансфертного ціноутворення, положення якого в тій або іншій мірі враховуються в законодавчій та правотворчій діяльності різних країн світу, в тому числі тих, які не є учасниками ОЕСР» [21].

Настанови є результатом перегляду Звіту ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства» (1979), які були затверджені в оригінальній версії Комітетом з фіскальних питань 27 червня 1995 року та Радою ОЕСР для опублікування 13 липня 1995 року.

На рисунку 1 наведено динаміку зміни обсягу Настанов ОЕСР у розрізі редакцій 2009, 2010, 2017 та 2022 років.

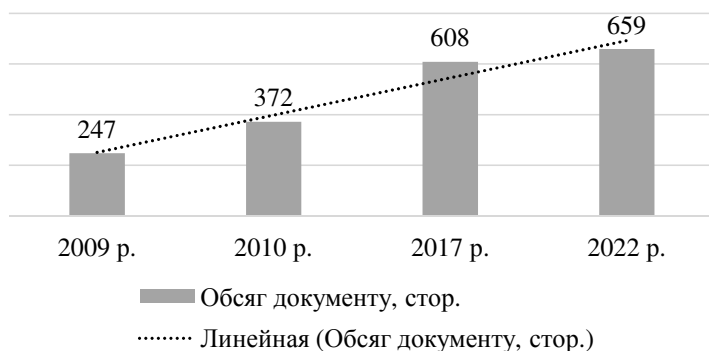


Рис. 1. Динаміка зміни обсягу Настанов ОЕСР за 2009-2022 рр., стор.

Джерело: [18; 21; 22; 23]

У виданні Настанов ОЕСР 2009 року були внесені зміни до Глави IV задля врахування прийняття в оновленій версії Модельної податкової конвенції 2008 року пункту 5 Статті 25, що стосується арбітражу, а також зміни до Коментаря до Статті 25 щодо процедур взаємного узгодження для вирішення транскордонних податкових спорів [22].

У виданні 2010 року були суттєво переглянуті Розділи I-III в частині доповнення новими рекомендаціями щодо: вибору найбільш прийнятного методу трансфертного ціноутворення

відповідно до обставин здійснення контрольованої операції; практичного застосування методів визначення прибутку від операцій; проведення аналізу порівнянності. Крім того, було додано нову Главу IX, присвячену аспектам трансфертного ціноутворення при реструктуризації бізнесу [21].

Видання Настанов ОЕСР з трансфертного ціноутворення 2017 року включає суттєві зміни, внесені у 2016 році з метою врахування уточнень у кроках 8 «Трансфертне ціноутворення: нематеріальні активи», 9 «Трансфертне ціноутворення: ризики і капітал», 10 «Трансфертне ціноутворення: операції з підвищеним ризиком» та 13 «Документація з трансфертного ціноутворення» Плану дій BEPS [23].

У виданні 2022 року однією з суттєвих змін є внесення нового керівництва з трансфертного ціноутворення у фінансових операціях [18].

2. Структурний аналіз зміни положень Настанов ОЕСР

Результати кількісної оцінки структурних підрозділів Настанов ОЕСР, проведеної у рамках компаративного аналізу редакцій 2009, 2010, 2017 та 2022 років даного документу, узагальнено в таблиці 1.

Отже, найбільш суттєвих змін та доповнень зазнав розділ I «Принцип витягнутої руки», починаючи з 2017 року (темپ приросту складає + 103,2%). Також суттєвих змін у напрямку доповнення положень зазнав розділ VI «Особливості операцій з нематеріальними активами», обсяг якого у 2017 році збільшився на 317,6% (порівняно із базовим 2009 р.), разом із тим у редакції Настанов ОЕСР 2022 року – скорочений на 5,6% (порівняно із 2017 р.).

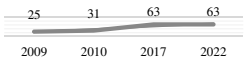
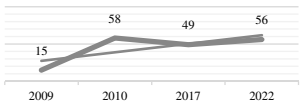
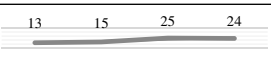
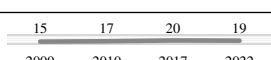
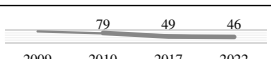
У таблиці 2 наведено результати аналізу динаміки зміни обсягу розділів Настанов ОЕСР, дані якої слугують базисом для вищенаведених висновків.

Суттєвим оновленням Настанов ОЕСР є внесення нового розділу – розділ X «Питання трансфертного ціноутворення у фінансових операціях» (обсяг розділу складає 49 сторінок).

Кількісна первинна оцінка динаміки зміни обсягу тексту Настанов ОЕСР передбачає також окрему оцінку в розрізі параграфів та додатків [18; 21; 22; 23].

Таблиця 1

**Компаративний аналіз редакцій Настанов ОЕСР щодо
трансфертного ціноутворення для транснаціональних
компаній та податкових служб (за розділами)**

Розділ	Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення, (стор.)				Тренд (динаміка)
	2009 р.	2010 р.	2017 р.	2022 р.	
I	25	31	63	63	
II	15	58	49	56	
III	22	29	24	23	
IV	51	62	57	53	
V	9	11	18	17	
VI	14	17	71	67	
VII	13	15	25	24	
VIII	15	17	20	19	
IX	-	79	49	46	
X	-	-	-	49	

Джерело: [18; 21; 22; 23]

Компаративний аналіз редакцій Настанов ОЕСР (за параграфами та додатками) виявив їх динамічне оновлення, та розподіл контенту у розрізі розділів, змінений з часом. Разом із

тим, слід зазначити, що зміна кількості сторінок не завжди є точним показником деталізації інформації щодо тематичних напрямів у сфері трансфертного ціноутворення.

Таблиця 2

**Аналіз динаміки зміни обсягу розділів Настанов ОЕСР
щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних
компаній та податкових служб за 2009-2022 рр.**

Розділи Настанов ОЕСР	Кількість сторінок у розрізі розділів, од.				Ланцюговий темп приросту, %			Базовий темп приросту, %		
	2009	2010	2017	2022	2010	2017	2022	2010	2017	2022
I	25	31	63	63	24.0	103.2	0.0	24	152	152
II	15	58	49	56	286.7	-15.5	14.3	132	96	124
III	22	29	24	23	31.8	-17.2	-4.2	16	-4	-8
IV	51	62	57	53	21.6	-8.1	-7.0	148	128	112
V	9	11	18	17	22.2	63.6	-5.6	-56	-28	-32
VI	14	17	71	67	21.4	317.6	-5.6	-32	184	168
VII	13	15	25	24	15.4	66.7	-4.0	-40	0	-4
VIII	15	17	20	19	13.3	17.6	-5.0	-32	-20	-24
IX		79	49	46		-38.0	-6.1		96	84

Джерело: складено за розрахунками авторів.

Важливим для розуміння ключових факторів, що призвели до зміни обсягів розділів Настанов ОЕСР є аналіз таких кількісних змін у розрізі підрозділів [18; 21; 22; 23]. Найбільш суттєвих змін у редакції Настанов ОЕСР 2017, 2022 років (порівняно із 2010 роком) зазнали:

– доданий у 2010 році підрозділ D розділу I «Принцип витягнутої руки», обсяг якого у 2017-2022 роках зріс на 173,7%;

– підрозділ B розділу II «Методи трансфертного ціноутворення», обсяг якого у 2017 році зріс на 66,7%;

– розділ III «Аналіз порівняльності» у цілому зазнав суттєвих скорочень у 2017 році (в середньому – 12,23%) та залишився практично без змін у редакції 2022 року.

На рисунку 2 відображено основні складові змін, внесених до розділу IV Настанов ОЕСР у 2022 році.

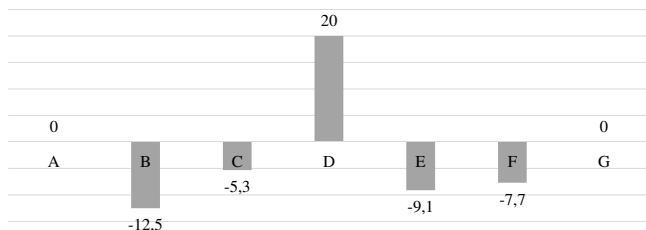


Рис. 2. Зміни, внесені до розділу IV «Адміністративні підходи до запобігання і вирішення суперечок, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням» Настанов ОЕСР у 2022 році, %.

Джерело: складено за розрахунками авторів на основі [18; 21; 22; 23].

3. Узагальнення основних змін, внесених до Настанов ОЕСР

Механізм оновлення положень Настанов ОЕСР включає в себе такі етапи:

— попереднє обговорення новацій у сфері трансфертного ціноутворення через видання окремих звітів;

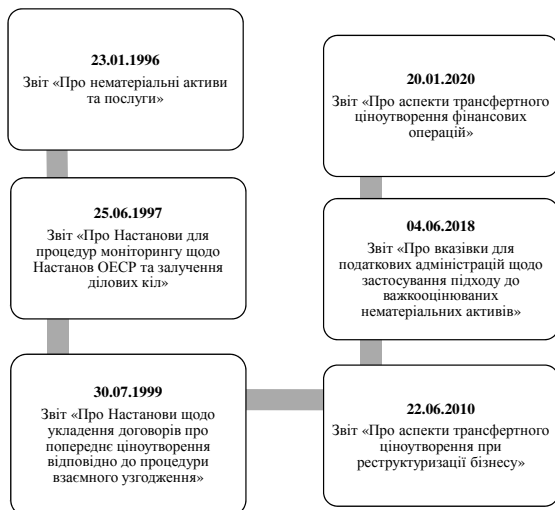


Рис. 3. Ретроспективний огляд видань експертів ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення, пов'язаних із внесенням змін до Настанов.

Джерело: [18].

– внесення положень зі звітів безпосередньо до Настанов. Графічне відображення процесу оновлення положень досліджуваного документу та розроблення відповідних Звітів експертами ОЕСР наведене на рис. 3.

У таблиці 3 узагальнено основні рішення Комітету з фінансових питань ОЕСР щодо внесення змін до Настанов.

Таблиця 3

**Рішення Комітету з фінансових питань
ОЕСР стосовно Настанов**

Розділ Настанов ОЕСР, до якого внесені оновлення	Рішення Комітету з фінансових питань ОЕСР
Розділ IV	6 червня 2008 р. [СТРА/CFA(2008)30/REV1]
Передмова та вступ	22 червня 2009 року [СТРА/CFA(2009)51/REV1]
Розділи I-III	22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)55]
Передмова, вступ, глосарій, розділи IV-VIII та додатки до них	22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)47]
Параграф Е щодо режиму «безпечних гаваней» у Розділі IV, внесення Додатку до Розділу IV, три шаблони Меморандумів про взаєморозуміння щодо встановлення двосторонніх «безпечних гаваней»	26 квітня 2013 р. [СТРА/CFA (2013)23]
Розділ IX	31 грудня 2016 року [СТРА/CFA/NOE2(2016)76]
Передмова, вступ, глосарій, розділи I-IV, додатки	19 травня 2017 року [СТРА/CFA/NOE2(2017)21]
Параграф С (в частині методу розподілення прибутку від операцій) частини III Розділу II, додатки	4 червня 2018 року [СТРА/CFA/NOE2(2018)24]
Передмова, вступ, глосарій, Розділи I-IX, додатки	7 січня 2022 року [СТРА/CFA/NOE2(2021)52]

Джерело: [18].

Тож, акцент у Настановах ОЕСР зміщувався з плином часу поступово у бік вирішення складних аспектів трансфертного ціноутворення, наприклад, пов'язаних із важкооцінюваними нематеріальними активами та фінансовими операціями, що знайшло своє відображення у Розділі X Настанов «Питання трансфертного ціноутворення у фінансових операціях».

Висновки. ОЕСР реалізує перманентну діяльність у напрямку удосконалення норм та правил протидії розмиванню бази оподаткування податком на прибуток. Зокрема, зміст Настанов

ОЕСР, починаючи з 1995 року, постійно та динамічно оновлюється із врахуванням практичних кейсів, які базуються на існуючій судовій практиці у сфері вирішення спорів щодо трансфертного ціноутворення.

Україною реалізовано зобов'язання щодо імплементації Мінімального стандарту Плану дій BEPS. Разом із тим, новації у міжнародних підходах (Настановах ОЕСР 2022 року) потребують імплементації до вітчизняного податкового законодавства, що обумовлює необхідність їх подальшого аналізу та опрацювання.

Література

1. Бондаренко М. О. Трансфертне ціноутворення з огляду на податкове планування. *Проблеми законності*. 2018. Вип. 143. С. 162-166.
2. Брехов С. С., Коротун В. І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5249/>. (дата звернення: 25.04.2024).
3. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: моногр. / В. П. Вишневський; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. Донецьк. 2012. 128 с. URL: <http://econindustry.iie.org.ua/SiteDocs/vishn.pdf>. (дата звернення: 27.04.2024).
4. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 574–578.
5. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.
6. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Кучерява М. В. Імплементація міжнародних рекомендацій щодо запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення в Україні. *Фінанси України*. 2020. № 9. С. 95–109. URL: doi.org/10.33763/finukr2020.09.095.
7. Олійник Я., Чижикова О. Інституціональне забезпечення трансфертного ціноутворення: глобальний контекст і перспективи для

- України. *Фінанси України*. 2019. № 2. С. 99–110. URL: doi.org/10.33763/finukr2019.02.099.
8. Федорченко О. Є., Сташенко Ю. В. План дій BEPS: ключові напрями імплементації. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 4. С. 119–130. URL: doi.org/10.33763/npndfi-2020.04.119.
 9. Чухраєва Н.М. Міжнародний досвід та типові помилки забезпечення конфіденційності, захисту та використання інформації звітності СбС. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 2. С.146-159.
 10. Олійник Я. В., Кучерява М.В. Оцінка готовності України до міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. *Фінанси України*. 2021. № 2. С. 85-97. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.02.085>
 11. Купер Г. Деякі міркування щодо рекомендацій ОЕСР щодо гібридних невідповідностей. *Вісник для міжнародного оподаткування*. 2015. Том 69. № 6/7.
 12. Lingqi Xue. Management and Research of Enterprise Tax Planning under the Background of Information Age. *Journal of Physics: Conference Series*. 1992 (2021). P. 1–6. URL: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1742-6596/1992/4/042017/pdf>. (дата звернення 25.04.2024).
 13. Overesch M. (2016), Steuervermeidung multinationaler Unternehmen: Die Befunde der empirischen Forschung, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*. Vol. 17, No. 2, pp. 129–143.
 14. Penno Mark C. A Theory of the Tax Avoidance (Tax Planning) Continuum. July 9, 2021. P. 1–36. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3883570 (дата звернення 25.04.2024).
 15. Heckemeyer, J. and M. Overesch (2017), Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels, *Canadian Journal of Economics*, in press.
 16. BEPS Actions. OECD: official website. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions>.
 17. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.

18. OECD (2022). Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.
19. ОЕСР у системі міжнародних організацій. Цілі та інституційний пристрій. URL: www.oecd.org/oecdsys.html.
20. OECD (2024). Разом ми створюємо кращу політику для кращого життя. URL: <https://www.oecd.org/about/>.
21. ОЕСР (2010). Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en.
22. OECD (2009). Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2009_tpg-2009-en.
23. OECD (2017). Настанови щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg.