



УДК 336.2

## РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ОТЧЕТНОСТИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ В УКРАИНЕ В КОНТЕКСТЕ ИСПОЛНЕНИЯ УКРАИНОЙ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ПЛАНУ ДЕЙСТВИЙ BEPS

**Никита ЛАРИОНОВ,**

аспирант кафедры финансового права и фискального администрирования  
Национальной академии внутренних дел

### АННОТАЦИЯ

В статье проводится анализ шага 13 Плана действий BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) в контексте реформирования системы отчетности по трансфертному ценообразованию в Украине. Анализируется текущее состояние, а именно выведение мультинациональными корпорациями налогооблагаемой прибыли за пределы Украины. Обосновывается необходимость имплементации в законодательство Украины правил о трехуровневой системе отчетности по трансфертному ценообразованию с целью присоединения Украины к глобальной системе обмена отчетами по трансфертному ценообразованию с целью эффективного выполнения налоговыми органами фискальной функции. Анализируется опыт иностранных государств по имплементации требований шага 13 Плана действий BEPS.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, План действий BEPS, шаг 13, ОЭСР, отчетность по трансфертному ценообразованию, страновой отчет

## IMPROVEMENT OF TRANSFER PRICING REPORTING SYSTEM IN UKRAINE FOR THE PURPOSES OF FULFILLMENT BY UKRAINE OF OBLIGATIONS UNDER BEPS ACTION PLAN

**Nykyta LARIONOV,**

PhD student of Department of Financial Law and Fiscal administration  
of National Academy of Internal Affairs

### SUMMARY

The article analyzes the Action 13 of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan for the purposes of reforming the transfer pricing reporting system in Ukraine. The article analyzes the current state, namely, the deduction by multinational corporations of taxable profits outside Ukraine. The article contains substantiation of necessity of rules on the three-tier transfer pricing reporting system implementation with the aim of Ukraine joining the global system for the exchange of transfer pricing reports with the purpose of effective performance by the tax authorities of the fiscal function. The experience of foreign countries on implementing the requirements of Action 13 of the BEPS Action Plan is analyzed.

**Key words:** transfer pricing, BEPS Action plan, OECD, Action 13, transfer pricing reporting, Country-by-Country reporting.

### REZUMAT

Articolul analizează etapa 13 din Planul de acțiune BEPS în contextul reformării sistemului de raportare a prețurilor de transfer din Ucraina. Se analizează starea actuală, și anume deducerea de către societățile multinaționale a profiturilor impozabile în afara Ucrainei. Necesitatea punerii în aplicare a legislației Ucrainei dreptul sistemului pe trei niveluri de rapoarte de stabilire a prețurilor de transfer în vederea aderării Ucrainei la sistemul de raportare la nivel mondial de schimb privind prețurile de transfer în scopul punerii în aplicare efectivă a autorităților fiscale funcției fiscale. Se analizează experiența statelor străine privind implementarea cerințelor din Etapa 13 a Planului de acțiune BEPS.

**Cuvinte cheie:** prețuri de transfer, Planul de acțiune BEPS, Etapa 13, OCDE, raportarea prețurilor de transfer, raportul de țară.

**Постановка проблемы.** Согласно отчету Конференции ООН по торговле и развитию, 80% объемов мировой торговли приходится на цепочки создания добавленной стоимости, которые контролируют несколько десятков транснациональных корпораций [1]. Совершая операции, субъекты таких корпораций, как правило, руководствуются не условиями, сложившимися на мировом рынке, в частности уровнем цен, а общими

интересами группы, направленными на получение максимальной прибыли. Не в последнюю очередь за счет уменьшения налоговой нагрузки. Увеличение количества «внутригрупповых» транзакций непосредственно влияет и на количество информации, которую необходимо проанализировать налоговым органам Украины. В то же время, существующая в Украине система отчетности по трансфертному ценообразованию не по-

зволяет налоговым органам эффективно выполнять свою фискальную функцию, заключающуюся во взимании налогов.

**Актуальность темы исследования.** 01.01.2017 года Украина присоединилась к Программе расширенного сотрудничества в рамках Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и обязалась имплементировать минимальные стандарты Плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), среди которых



шаг 13 – документация по трансфертному ценообразованию и страновой отчет, подразумевающий реформирование существующей в Украине системы отчетности по трансфертному ценообразованию. Однако в Украине по состоянию на февраль 2018 года не зарегистрировано законопроектов, предполагающих имплементацию в законодательство требований шага 13 Плана BEPS, что, по нашему мнению, является серьезной недоработкой законодателя, и в случае дальнейших промедлений может иметь существенные негативные последствия для доходной части государственного бюджета.

**Состояние исследования.** Вопросам правового регулирования трансфертного ценообразования уделяли внимание такие отечественные и зарубежные ученые, как К.А. Непесов, М.О. Мишин, Н.Х. Вафина, Р.В. Джох, А.В. Гарбинская-Руденко, Л.В. Товкун, П.А. Селезень, М.Маркхема, Д.деКаролиз, Дж. Озборн. Однако перспективы и последствия имплементации Украиной правил Плана BEPS, а именно шага 13, пока не нашли надлежащего анализа в отечественной науке.

**Целью и задачей статьи** является теоретическое и практическое обоснование необходимости внедрения в законодательство Украины предусмотренных шагом 13 Плана BEPS правил о трехуровневой системе отчетности по трансфертному ценообразованию.

**Изложение основного материала.** Трансфертное ценообразование, то есть ценообразование в так называемых контролируемых операциях, в Украине достаточно жестко регулируется. Так, налогоплательщики, совершающие контролируемые операции, обязаны ежегодно составлять и подавать в налоговые органы отчеты о контролируемых операциях, готовить и подавать по запросу налоговых органов документацию по трансфертному ценообразованию. Налоговые органы, в свою очередь, уполномочены совершать мониторинг соответствия условий контролируемых операций принципу «вытянутой руки», проводить проверки по вопросам соблюдения налогоплательщиками принципа «вытянутой руки», опрашивать должностных лиц налогоплательщика, прочее. Но, несмотря на этот довольно обширный инструментарий для контроля за трансфертным ценообразованием, проблема

манипулирования ценами в контролируемых операциях и, как следствие, вывод прибыли из-под налогообложения, остается насущной проблемой во многих странах с высоким уровнем налоговой нагрузки, к которым можно отнести и Украину.

В 2013 году в рамках ОЭСР был разработан План действий BEPS, предлагающий 15 конкретных действий (шагов) для борьбы с «вредными» налоговыми практиками по искусственному перенесению налогооблагаемой прибыли в «низконалоговые» юрисдикции за счет использования пробелов и/или несогласованности в налоговом законодательстве разных стран. Бесспорно, государства обладают суверенитетом в пределах своей налоговой юрисдикции, то есть обладают правом самостоятельно формировать свое внутреннее налоговое законодательство, но в то же время, ориентация законодателя исключительно на внутреннюю налоговую систему и принятие нормативно-правовых актов без соответствующего анализа принципов налогообложения в других странах часто приводит к так называемому двойному «неналогообложению» прибыли определенных субъектов хозяйствования. План BEPS является ответом государств «Большой двадцатки» на эту актуальную проблему. Серьезное внимание в плане BEPS уделено вопросам финансово-правового регулирования трансфертного ценообразования в целом, и отчетности по трансфертному ценообразованию в частности.

Так, налоговые органы Украины, с целью мониторинга рисков трансфертного ценообразования, а именно манипулирования ценами в рамках контролируемых операций, кроме отчета о контролируемых операциях, имеют полномочия запрашивать у налогоплательщиков дополнительные документы по трансфертному ценообразованию с целью анализа интересующих аспектов контролируемых операций и подтверждения соответствия их условий принципу «вытянутой руки». Именно с целью упрощения этих процессов, как для фискальных органов, так и для налогоплательщиков, стандартизации системы отчетности по трансфертному ценообразованию на глобальном уровне, а также обеспечения налоговым органам доступа к информации о контролируемых операциях налогоплательщиков в разрезе разных юрис-

дикций и был разработан шаг 13 Плана BEPS. Практическое воплощение Украиной шага 13 Плана BEPS подразумевает кардинальное реформирование системы налоговой отчетности по трансфертному ценообразованию и переход от одноуровневой к трехуровневой системе такой отчетности. На первом уровне системы находится так называемый мастер-файл (Master-file), включающий общее описание деятельности группы компаний, а также общее описание подходов группы по применению вопросов трансфертного ценообразования. В частности, мастер-файл должен отражать: (i) организационную структуру группы; (ii) общее описание бизнес-процессов; (iii) общее описание нематериальных активов в распоряжении группы; (iv) описание внутригрупповых финансовых операций; (v) финансовое и налоговое состояние группы [2, с. 4]. На втором уровне системы находится локальный отчет о контролируемых операциях (local file), составляющийся и подающийся предприятием-членом группы в соответствии с национальным законодательством государства регистрации и содержащий информацию о контролируемых операциях, совершенных конкретным предприятием. Третьей составляющей системы является отчет в разрезе страны или страновой отчет (Country-by-Country reporting), содержащий совокупную информацию о всех налоговых юрисдикциях, в которых зарегистрированы члены группы, глобальном распределении доходов, уплаченных налогах, некоторых показателях ведения экономической деятельности корпораций, используемых материальных активах и прочее.

Краеугольным камнем шага 13 Плана BEPS является именно страновой отчет. Страновой отчет обязаны подавать мультинациональные группы компаний, годовая консолидированная выручка которых составляет не менее 750 млн евро (или эквивалентная сумма в местной валюте) в периоде, предшествующем отчетному. Согласно общему правилу страновой отчет готовится и подается головной компанией группы в стране ее регистрации с последующим предоставлением другим национальным налоговым администрациям в рамках механизмов обмена информацией. Так, в соответствии со статьями 4 и 6 Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988 года,



участницей которой является Украина, стороны осуществляют обмен любой информацией, которая может быть уместной для целей налогообложения, в том числе автоматическим при наличии общего согласия. Руководствуясь указанными нормами Конвенции, по состоянию на 19.12.2017 года уже 68 государств подписали Многостороннее соглашение компетентных органов об обмене страновыми отчетами (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports) [3]. Также по состоянию на декабрь 2017 года уже существует более 1400 оформленных двусторонних соглашений об обмене страновыми отчетами [4]. Таким образом, внедрение в законодательство Украины положений о подаче мультинациональными корпорациями странового отчета и присоединение Украины к глобальной системе обмена такими отчетами обеспечит налоговые органы эффективным инструментом мониторинга рисков трансфертного ценообразования за счет возможности получить доступ к страновому отчету практически любой мультинациональной корпорации, даже если такой не подавался в Украине. В свою очередь, доступ к такому отчету даст налоговым органам возможность сравнить показатели украинского участника такой мультинациональной корпорации с показателями сестринских компаний и определить, имело ли место манипулирование ценами в контролируемых операциях.

По данным ОЭСР, по состоянию на декабрь 2017 года 63 страны уже имплементировали в свое национальное законодательство требования плана BEPS о подаче странового отчета в целях трансфертного ценообразования, и число таких стран постоянно растет [5]. Так, в США правила о подаче странового действуют с июня 2016 года. Зарегистрированные на территории США предприятия, являющиеся материнскими компаниями мультинациональных корпораций с доходами более 850 млн долларов США, за предыдущий отчетный период подают в налоговые органы специально разработанную форму № 8975 и дополнительную таблицу к ней. Форма № 8975 содержит общую информацию о материнской компании, ее экономической деятельности, дополнительно предприятие может сообщить об общей структуре бизнеса и операций в пределах мультинациональной корпорации, а также о подходах,

применяемых при определении цены в контролируемых операциях. В дополнительной таблице, в свою очередь, указываются данные в разрезе каждого субъекта, входящего в корпорацию, в частности информацию о капитале, доходах и расходах, данные о размере обязательств по налогу на прибыль, уплаченных в каждой юрисдикции, о количестве работников, об используемых активах [6]. В Индии общие положения о подаче налогоплательщиками мастер-файла и странового отчета были введены в законодательство страны в 2016 году с принятием Акта о финансах. Несмотря на это, полностью указанные нормы заработали лишь с 31.10.2017 года, после утверждения налоговой службой Индии правил подачи обновленной отчетности по трансфертному ценообразованию. Так, требования о предоставлении странового отчета применяются к мультинациональным группам компаний с доходами более 55 млрд индийских рупий (около 846 млн долларов США) за предыдущий отчетный период, материнские компании которых являются резидентами страны. В определенных случаях предусмотрено обязательство подавать страновой отчет также для мультинациональных корпораций, материнские компании которых не являются резидентами Индии [7]. 27.11.2017 года в Российской Федерации был принят Федеральный закон № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». Закон устанавливает обязанность для российских налогоплательщиков, входящих в состав «международных групп компаний», консолидированная выручка которых за предыдущий год составляет 50 млрд рублей и более, готовить следующие формы отчетности для целей трансфертного ценообразования: 1) уведомление об участии в «международной группе компаний»; 2) мастер-файл; 3) локальный отчет; 4) страновой отчет; 5) документацию по трансфертному ценообразованию. Страновой отчет в обязательном порядке подается в случае, если материнская компания/уполномоченный субъект группы является резидентом Российской Федерации. В том случае, если материнская компания/уполномоченный субъект группы не является резидентом Россий-

ской Федерации, налоговые органы могут запросить страновой отчет [8].

**Выводы.** Реализация шага 13 BEPS предусматривает унификацию структуры отчетности по трансфертному ценообразованию, а также упрощение обмена информацией между налоговыми органами разных стран с целью пресечения практики оседания налогооблагаемой прибыли в низконалоговых юрисдикциях, что является особенно актуальным для Украины. Украине необходимо внести изменения в соответствующие положения статьи 39 Налогового кодекса, имплементировав предлагаемые Планом BEPS правила о трехуровневой системе отчетности по трансфертному ценообразованию. Опыт развитых иностранных государств, которые уже имплементировали в свое национальное законодательство требования шага 13 Плана BEPS, может быть применен компетентными органами Украины при разработке соответствующих законодательных актов. Присоединение Украины к глобальной системе обмена страновыми отчетами обеспечит налоговым органам доступ к необходимой подтвержденной информации о действующих на территории Украины мультинациональных группах, а именно: о географии деятельности, размере доходов, прибыли, уплаченных налогах, используемых активах и прочее. Имплементация Украиной требований шага 13 Плана BEPS позволит налоговым органам совершать эффективную оценку рисков нарушения предприятием группы законодательства о трансфертном ценообразовании и необходимости и целесообразности инициирования проведения проверки по вопросам соблюдения принципа «вытянутой руки». Дальнейшее промедление с разработкой и принятием соответствующего закона может иметь серьезные последствия для доходной части государственного бюджета в связи с дальнейшим выведением мультинациональными корпорациями налогооблагаемой прибыли с Украины.

#### Список использованной литературы:

1. 80% of trade takes place in 'value chains' linked to transnational corporations, UNCTAD report says. – Режим доступа: <http://unctad.org/en/pages/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=113>



2. Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

3. Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of Country-by-Country reports (CbC MCAA) and signing dates. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

4. Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>

5. Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>

6. Country-by-Country Reporting. A Rule by the Internal Revenue Service on 06/30/2016. – Режим доступа: <https://www.federalregister.gov/documents/2016/06/30/2016-15482/country-by-country-reporting>

7. Indian IRS notifies final rules on Country-by-Country reporting and Master File. – Режим доступа: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Taxsutra-Indian-IRS-notifies-final-rules-on-country-by-country-reporting-and-Master-File.pdf>

8. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». – Режим доступа: <http://pravo.gov.ru/laws/acts/94/5152484510601047.html>

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Ларионов Никита Олегович** – аспирант кафедры финансового права и фискального администрирования Национальной академии внутренних дел;

#### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Larionov Nykyta Olegovych** – PhD student of Department of Financial Law and Fiscal administration of National Academy of Internal Affairs

[larionov1102@gmail.com](mailto:larionov1102@gmail.com)

УДК 342.96.21

## КОМПЕНСАЦИОННАЯ ФУНКЦИЯ АДМИНИСТРАТИВНО-ДЕЛИКТНОГО ПРАВА

**Алена МИКОЛЕНКО,**

кандидат юридических наук, доцент,  
доцент кафедры уголовного права, уголовного процесса и криминалистики  
Одесского национального университета имени И.И. Мечникова

#### АННОТАЦИЯ

В статье раскрывается содержание компенсационной функции административно-деликтного права, а также ее соотношение с правовосстановительной функцией. Анализируются нормы законодательства Украины об административной ответственности, в которых закреплены основания и порядок реализации компенсационной функции. Акцентируется внимание, что компенсационная функция направлена исключительно на возмещение причиненного лицу имущественного, физического или морального вреда.

**Ключевые слова:** функция права, административно-деликтное право, компенсационная функция, функции административно-деликтного права.

#### COMPENSATION FUNCTION OF ADMINISTRATIVE-TORTABLE LAW

**Olena MIKOLENKO,**

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor at the Department of Criminal Law, Criminal Procedure and Criminalistics  
Odessa I.I. Mechnikov National University

#### SUMMARY

The article reveals the content of the compensatory function of administrative-tort law, as well as its relationship with the right-restoration function. The norms of the legislation of Ukraine on administrative responsibility are analyzed, which establish the grounds and procedure for the implementation of the compensatory function. Attention is paid to the fact, that the compensation function is directed solely at reimbursement of property, physical or moral harm, caused to a person.

**Key words:** function of law, administrative-tort law, compensation function, functions of administrative-tort law.

#### REZUMAT

Articolul dezvoltă conținutul funcției compensatorii a dreptului administrativ-cort, precum și relația sa cu funcția de restaurare a dreptului. Se analizează normele legislației Ucrainei privind responsabilitatea administrativă, care stabilesc temeiurile și procedura de implementare a funcției compensatorii. Se acordă atenție faptului că funcția de despăgubire este îndreptată exclusiv asupra rambursării proprietății, a daunelor fizice sau morale cauzate unei persoane.

**Cuvinte cheie:** funcția de lege, legea administrativă-cort, funcția de compensare, funcțiile dreptului administrativ-cort.

**Постановка проблемы.** Считается, что компенсационная функция реализуется только в рамках гражданского и процессуального гражданского права, так как именно эти отрасли раскрывают понятие имущественного, физического и морального вреда, а также предусматривают основания и порядок его возмещения. В рамках административного права о компенсационной функции иногда говорят при характеристике системы мер админи-

стративного принуждения, в рамках которой выделяют самостоятельную группу мер – меры административно-восстановительного характера [1, с. 13-14; 2, с. 189]. Вместе с тем, административно-деликтное право Украины представляет симбиоз материальных и процессуальных норм, анализ которых позволяет говорить о существовании компенсационной функции и в рамках административно-деликтного права. К тому же эту функцию очень