МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

5-6.1
20.11.23

Ольга Сергіївна Федорова

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.філос. Дмитро ЗАХАРОВ
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир

2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Визначення поняття «трансфертного ціноутворення» та огляд наукових досліджень в сфері трансфертного ціноутворення…… 7

1.2. Міжнародний досвід впровадження трансфертного ціноутворення……. 14

1.3. Нормативно-правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні…… 23

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

2.1. Облікове забезпечення операцій з трансфертним ціноутворенням …. 33

2.2. Методи формування трансфертних цін та стратегії підвищення рентабельності…….. 43

2.3. Документування операцій з трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі цих операцій…… 52

РОЗДІЛ 3. РЕГУЛЯТОРНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІННЯ ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

3.1. Аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування……... 66

3.2. Стратегії регуляторів у сфері детінізації офшорного бізнесу, зокрема контрольованих іноземних компаній…….. 75

3.3. Роль трансфертного ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності підприємства та управління ризиками……. 82

РОЗДІЛ 4. ЗАСТОСУВАННЯ НЕТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ НАВЧАННЯ ПРИ ВИКЛАДАННІ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

4.1. Традиційні та нетрадиційні методи навчання…….. 92

4.2. Застосування кейс-методу під час проведення практичних занять з дисципліни «Трансфертне ціноутворення»…… 98

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний стан вітчизняної економіки характеризується високим ступенем концентрації капіталу в багатьох галузях національного господарства. Аналіз тенденцій глобалізації з урахуванням таких особливостей вітчизняної економіки, як висока монополізація найрентабельніших сфер економіки бізнесом, дозволяє припустити, що ступінь монополізації вітчизняної економіки в середньотерміновій перспективі буде посилюватися.

Трансфертне ціноутворення є інструментом, що дозволяє керівництву підприємства в рамках певних меж делегувати менеджерам підрозділів повноваження щодо визначення обсягу та цін продукції, що випускається і водночас координувати їх дії таким чином, щоб зусилля менеджерів були спрямовані на поліпшення фінансових результатів господарюючого суб'єкта в цілому. В даний час обліково-інформаційне забезпечення операцій із застосуванням трансфертних цін не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління великими підприємствами. Облік операцій із застосуванням трансфертних цін часто ототожнюється з калькулюванням собівартості продукції та її розподілом за місцями виникнення витрат, при цьому інформаційний потенціал трансфертного ціноутворення залишається значною мірою недооцінений.

Облік у системі трансфертного ціноутворення, що базується на методі подвійного запису, здатний надавати інформацію про результати роботи підрозділів так, ніби вони функціонують як автономні суб'єкти. Використання такої інформації керівництвом підприємства може істотно розширити можливості оцінювання якості рішень, що приймаються менеджерами середньої ланки. Водночас діючі нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та оподаткування, які накладають певні обмеження на розрахунки між пов'язаними сторонами, мають ряд прогалин і знаходяться в стані трансформації, що створює додаткові складності для підприємств, які

впроваджують трансфертне ціноутворення. Недостатня вивченість даних проблем обґрунтовує необхідність подальшого дослідження обліку операцій із застосуванням трансфертних цін та можливостей автоматизації даних операцій.

Дослідженням трансфертного ціноутворення в системі управлінського обліку займалися такі вітчизняні вчені, як П. Й. Атамас, О. М. Десятнюк, М. Б. Кулинич, Д. Ю. Мельник, Л. В. Овод, Л. П. Радецька, А. В. Рябов, П. Т. Саблук, О. І. Черевко, К. В. Шевчук та інші. Проте питання систематизації наукових положень щодо сутності, методів та моделей трансфертного ціноутворення як інструменту управлінського обліку залишається відкритим.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є наукове обґрунтування теоретичних та організаційно-методичних положень, а також розробка на цій основі практичних рекомендацій з удосконалення трансфертного ціноутворення.

Для досягнення цієї мети в роботі визначено наступні завдання:

- провестии огляд наукових досліджень в сфері трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати міжнародний досвід впровадження трансфертного ціноутворення;
- розглянути нормативно-правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні;
- навести облікове забезпечення операцій з трансфертним ціноутворенням та методи формування трансфертних цін та стратегії підвищення рентабельності;
- представити документування операцій з трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі цих операцій;
- провести аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування;
- розглянути стратегії регуляторів у сфері детінізації офшорного бізнесу, зокрема контрольованих іноземних компаній та роль трансфертного

ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності підприємства та управління ризиками.

Об'єктом дослідження є процес трансфертного ціноутворення на підприємстві.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційно-методичних положень операцій пов'язаних з трансфертним ціноутворенням.

Інформаційна база дослідження. Наукове дослідження ґрунтується на вивченні Законів України, а також аналізі публікацій та статистичних даних міжнародних дослідницьких асоціацій. Додатково, використано ресурси бібліотеки Інституту світової економіки і міжнародних відносин НАН України та Інституту стратегічних досліджень. Робота опирається на теоретичні розробки вітчизняних та світових науковців, а також на публікації та монографії, що стосуються трансфертного ціноутворення. У дослідженні також враховані дисертації та наукова література, спрямовані на вивчення теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аналізу трансфертного ціноутворення.

Методи дослідження. У ході проведення дослідження відмічаються застосування різноманітних методів, як загальнонаукових, так і спеціальних, орієнтованих на вивчення трансфертного ціноутворення. Зокрема, використано історичний метод для ретроспективного аналізу виникнення, формування та еволюції трансфертного ціноутворення. Метод спостереження використано для отримання практичного уявлення про реальний вплив трансфертних цін на економічні процеси. Метод аналізу й синтезу застосовувався для детального розгляду природи та особливостей існування трансфертного ціноутворення.

Для отримання узагальнених висновків та виявлення тенденцій були використані методи індукції та дедукції. Методи структурного аналізу дозволили розкрити внутрішню логіку та взаємозв'язки між складовими елементами трансфертного ціноутворення. Додатково використано економіко-статистичний аналіз для кількісної оцінки впливу трансфертного ціноутворення на різні аспекти діяльності підприємств.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати магістерської роботи доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на міжнародних та всеукраїнських наукових конференціях.

За результатами дослідження опубліковано:

1. Федорова О. Трансфертне ціноутворення та його вплив на податкову політику суб'єктів господарювання. Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу : III Міжнар. нукова-практ. конф., м. Житомир, 3–4 листоп. 2022 р. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/12/185.pdf. *(додаток Б).*

2. Захаров, Д. М., & Федорова, О. С. (2023). Інструменти коригування рентабельності компанії при трансфертному ціноутворенні. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, (3(53), 7–13. https://doi.org/10.26642/pbo-2022-3(53)-7-13. *(додаток В).*

Здобуто диплом 1 ступеня учасника Всеукраїнського творчого конкурсу наукових робіт інформаційне забезпечення управлінської діяльності в умовах сучасних викликів та загроз. Наукова робота: Договір та форс-мажорні обставини: площина перетину. *(Додаток Г).*

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків та списку використаних літературних джерел. Основний зміст викладено на 120 сторінках друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць, 11 рисунків. Список використаних джерел налічує 92 найменування і розміщений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Огляд наукових досліджень поняття «трансфертного ціноутворення»

У зв'язку з глобалізаційними процесами та інтеграції України до європейського простору, зміцнення міжнародної співпраці вимагає адаптації законодавства до відповідних стандартів, що є доволі актуальним і до питань трансфертного ціноутворення. Незважаючи на накопичений науковий та практичний досвід впровадження трансфертного ціноутворення у зарубіжних країнах, для України питання трансфертного ціноутворення є недостатньо вивченими, що послаблює можливість держави щодо формування повноцінної ефективної зовнішньоекономічної політики.

Початком трансфертного ціноутворення можна вважати теоретичну літературу з трансфертного ціноутворення, що ґрунтується на моделюванні. Основоположними роботами з економічного моделювання є праці Hirschleifer (1956) та Gould (1964). Фактично, моделювання забезпечує трансфертну ціну, яка мотивуватиме менеджерів підрозділів з купівлі-продажу виробляти та передавати всередині компанії такий рівень продукції, який максимізує загальний прибуток компанії. Ця література рекомендувала практикам використовувати проміжні ринкові ціни як трансферні ціни, оскільки ці ціни є чітко визначені на висококонкурентних ринках. Якщо ринкові ціни недоступні, слід використовувати маржинальні витрати (вартість додаткової одиниці виробництва) на оптимальному рівні виробництва [85].

Економічна теорія припускає, що транснаціональні компанії максимізують глобальні прибутки після сплати податків, переміщуючи доходи до юрисдикцій із низькими податками та відрахування до юрисдикцій із високими податками (Horst, 1971) [85]. Horst (1971) досліджував стратегію максимізації прибутку для монополістичної фірми, яка продає на двох ринках одночасно за наявності

трансфертного ціноутворення, і те, як фірма реагує на певний набір тарифів і податкових ставок. Маніпулювання трансфертними цінами вважається основним способом переміщення доходів. Існує велика кількість теоретичної літератури про реакцію трансфертного ціноутворення на різницю в податку на прибуток (Horst, 1971; Halperin and Srinidhi, 1987; Eden, 1998 тощо). Kapitorn (1971), Samuelson (1982) і Harris і Sansing (1998) досліджують вплив різниці в податкових ставках на виробництво та ціноутворення, коли один суб'єкт відповідає за операції всередині компанії.

Schjelderup та Sorgard (1997) [75] розширили монополістичну модель, ввівши конкуренцію на ринку товарів в приймаючій країні. Крім того, вони розробили порівняльні статичні результати для компаній в умовах конкуренції Курно і Бертрана, що визначаються двома основними моделями дуополії: дуополія Курно, в якій припускається що два виробники вважатимуть рівень виробництва одне одного незмінними, і прийматимуть свої рішення відповідно, модель Бертрана, в які при конкуренції, фірми вважають що конкурент не змінить ціну, щоб дослідити, як встановлюються трансфертні ціни [31].

На думку Schjeldrupta та Sorgard, за відсутності податкових і тарифних ставок, в умовах конкуренції Курно транснаціональна компанія встановила б трансфертну ціну, нижчу за граничні витрати [89]. Eden (2000 р.) [69] дослідив питання, який вплив може мати міжнародна внутрішньофірмова торгівля на розрахунок індексів експортних та імпортних цін. Автор розробив теоретичну модель оптимальної внутрішньофірмової торгівлі та трансфертного ціноутворення багатонаціональної компанії в умовах вільної торгівлі, тарифів та податків. Він також проаналізував правила трансфертного ціноутворення, що застосовуються митними та податковими органами для запобігання маніпулюванню трансфертними цінами, з особливим посиланням на митне та податкове законодавство США.

Іншим важливим об'єктом досліджень трансфертного ціноутворення є застосування системи розподілу за формулою для запобігання маніпуляції з трансфертним ціноутворенням.

Політики та економісти (Nielsen, Raimondos-Møller and Schjelderup, 2001; Wellisch, 2004; Shackelford and Slemrod, 1998) [19] зазначають, що проблеми, пов'язані з переміщенням прибутку та трансфертним ціноутворенням в умовах окремого обліку, вимагають переходу до системи формульного розподілу, подібної до тієї, що практикується в США, Канаді, Швейцарії на вітчизняних підприємствах.

При оподаткуванні вітчизняних фірм, розташованих у різних штатах, США покладаються не на окремий облік, а натомість на формули для розрахунку бази оподаткування, що застосовується в окремих штатах. Ці формули фактично розподіляють активи США, продажі та/або фонд заробітної плати на будь-який окремий штат, у якому працюють фірми, а потім використовують ці частки для обчислення бази оподаткування в цьому штаті. Цю систему, яку називається формулою розподілу, багато хто розглядає як кращий метод оподаткування транснаціональних корпорацій, оскільки вона гарантує, що компанії не можуть ухилитися від оподаткування в будь-якому окремому штаті, доки вони ведуть певну діяльність у цьому штаті. [85]

Ранній теоретичний внесок Musgrave (1972) [18] зазначив, що розподіл за формулою може пом’якшити проблему внутрішнього ціноутворення в транснаціональних корпораціях, і запропонував Сполученим Штатам розглянути можливість поширення їхньої системи на міжнародні інвестиції. За цим послідувала робота McLure (1980, 1981) [18] та Гордона та Вілсона (1986), які встановили спотворення, що виникають через формулу розподілу. Відповідно до цього Гулсбі та Мейдью (2000) стверджують, що розподіл відповідно до фонду заробітної плати має такий самий ефект, як податок на працю.

Anand і Sansing (2000) розробляють теоретичну модель податкової конкуренції в правилах розподілу між штатами США. Пропозиція Комісії ЄС застосувати систему розподілу за формулою до Європейського Союзу призвела до кількох внесків, у тому числі Devereux (2004), Sirensen (2004) and Mintz and Weiner (2003), які обговорюють потенціал альтернативних пропозицій. Weiner

(2002) і Gerard and Weiner (2003) [21] досліджують вплив запровадження системи розподілу за формулою на країни-члени Європейського Союзу.

Якщо підсумувати усе вищенаведене, то можна сформувати узагальнені підходи та основні розробки за періодами, що наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. **Підходи щодо розробки моделей трансфертного ціноутворення**

	1950-1970	*1970-1990*	*1990-2010*
Основні розробки та особливості моделей трансфертного ціноутворення	Трансфертне ціноутворення аналізувалося переважно лля цілей корпоративного управління	Аналіз впливу маніпулювання трансфертними цінами на переміщення доходу та реакція трансфертного ціноутворення через різницю в податку на прибуток	- Встановлення трансфертного ціноутворення на монополістичних та олігополістичних ринках; - Аналіз та порівняння методів розподілу за правилом «витягнутої руки»; - Вплив трансфертного ціноутворення на розрахунок індексів експортних та імпортних цін
Дослідники	Hirshleife, 1956; Argyris, 1957; Heflebower, 1960; Gould, 1964	Horst, 1971; Musgrave, 1972; Halperin and Srinidhi, 1987; Capithorne 1971; Samuelson, 1982	Nielsen, Raimondos-Møller and Schjelderup, 2001; Wellisch, 2004; Shackelford and Slemrod, 1998; Devereux, 2004; Sirensen, 2004; Mintz and Weiner, 2003; Goolsbee and Maydew, 2000

**Джерело: складено на основі [85].*

Більшість емпіричних досліджень на тему трансфертного ціноутворення можна також класифікувати в основні групи залежно від їхніх цілей та підходів, що наведено в таблиці 1.2. Ці групи досліджень допомагають більш детально вивчити та зрозуміти різні аспекти трансфертного ціноутворення на основі реальних даних та фактів, що доповнюють теоретичні основи.

Таблиця 1.2. **Основні групи емпіричних досліджень трансфертного ціноутворення**

Основні групи досліджень	Дослідження зосереджені на маніпулюванні трансфертним ціноутворенням за допомогою показників, заснованих на прибутку	Дослідження, що зосереджені на маніпулюванні трансфертним ціноутворенням з використанням цін на міжнародній основі та внутрішньофірмових операцій	Дослідження, що зосереджуються на впливі різних факторів (наприклад, обмінних курсів, характеристик продукту, структури ринку) на трансфертне ціноутворення
Автори	Schipper, Thompson and Weil, 1987; Cornett and Tehranian, 1990; Malatesta and Thompson, 1993; Barth, Pugh and Jahera, 1995; Harper and Huth, 1997; Overesch, 2006	Bernard and Weiner, 1990, 1992, 1996; Pak and Zdanowicz 1994; Swenson, 2001; Clausing, 2003; Eden and Rodriguez, 2003	Lecraw, 1985; Eden, 2003; Bernard, Jense and Schott, 2006; Hoonsawat, 2007
Висновки досліджень	Непрямі докази маніпулювання трансферними цінами транснаціональними компаніями	Тісний зв'язок між трансфертними цінами та різницею податку на прибуток підприємств	Ставки податків, обмінні курси є важливими змінними, що пояснюють поведінку транснаціональних компаній у сфері трансфертного ціноутворення

**Джерело: складено автором [85].*

Можна заробити висновок, що дані дослідження вказують на складність та важливість вивчення трансфертного ціноутворення як явища, що має великий вплив на діяльність транснаціональних компаній та податкову систему. Подальші дослідження у цій області можуть сприяти розумінню механізмів маніпуляції трансфертними цінами та забезпечити більш ефективні інструменти контролю та регулювання.

Українські науковці також досліджували тему трансфертного ціноутворення та методи запровадження на практиці. Питання трансфертного ціноутворення знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема, П. Дзюби, А. Длігач, А. Задої, О. Каніщенка та

інших. Науковцями трансфертне ціноутворення розглядається у двох аспектах. Перший – це внутрішньофірмовий, за яким трансфертне ціноутворення є досить ефективним інструментом планування і управління, оскільки дозволяє забезпечити збільшення фінансових результатів корпорації в цілому [23].

Другий – податковий, який значною мірою є наслідком першого, однак відображає вплив на податкову базу країни, а тому стає об'єктом вивчення з метою контролю на загальнодержавному рівні. Треба зазначити, що вітчизняні науковці зосереджують свою увагу на вивченні переважно міжнародного досвіду регулювання трансфертного ціноутворення, оскільки українські підприємства найчастіше застосовують цей механізм при здійсненні операцій з офшорними компаніями, що є комерційною таємницею [23].

Основні підходи до визначення поняття «трансфертного ціноутворення» наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3. **Основні підходи до трактування поняття «трансфертне ціноутворення»**

№	*Автор*	*Підходи до трактування*
1.	Дзюба П. [11]	Трансфертне ціноутворення – процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, які виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який об’єкт торгівлі між пов’язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об’єкт торгівлі перетинає митний кордон
2.	Карнаух Т.М. [21]	Трансфертне ціноутворення – один із механізмів внутрішньофірмового управління за допомогою якого, компанії вдається не лише розприділяти наявні ресурси, отримані фінансові результати, а й координувати дії підрозділів, що входять до складу компанії
3	Савченко Т.Г. [47]	Трансфертне ціноутворення – це встановлення цін на товари та послуги, що продаються між контрольованими або пов’язаними юридичними особами в межах підприємства
4.	Ткачик Ф.П. [52]	Трансфертне ціноутворення – це викривлення цін угод або розподіл прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження
5.	Макаренко М.І. [29]	Трансфертне ціноутворення – це ідея умовної ціни на традиційно безоплатний рух грошових коштів

Джерело: складено автором на основі досліджень авторів.

Як бачимо з таблиці 1.2., формулювання досліджуваної дефініції різними науковцями досить різниться, але розуміння суті даного явища єдине – це певний механізм встановлення специфічними суб'єктами господарювання цін на товари, що перетинають митний кордон.

Таким чином, основним інструментом, що використовуються міжнародними компаніями для переміщення оподатковуваної бази з однієї податкової юрисдикції до іншої, є трансфертне ціноутворення (англ. transfer pricing) - процес встановлення цін на товари (роботи, послуги) в угодах між афілійованими суб'єктами.

Отже, якщо підсумувати усе вищенаведене дефініція поняття «трансфертне ціноутворення» - це діяльність, яка спрямовується на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов та є інструментом управління прибутком компаній, оптимізації податку на прибуток під час реалізації товарів, робіт, послуг між пов'язаними особами за внутрішньогруповими цінами, відмінними від ринкових.

Основною метою трансфертного ціноутворення є забезпечення справедливості та адекватності прибутків та витрат між пов'язаними особами в межах мультинаціональної корпорації. Однак, через можливість маніпулювання цінами з метою мінімізації податкових зобов'язань, трансфертне ціноутворення є джерелом практики уникнення оподаткування і податкових спорів між країнами.

Ефективне трансфертне ціноутворення має значний вплив на фінансовий стан підрозділів компанії та її глобальний прибуток. Різниця у цінах, використаних для трансфертів, може вплинути на оподатковуваний прибуток компаній, що призводить до зміни податкових надходжень у різних країнах.

Отже, трансфертне ціноутворення є важливим інструментом управління та оптимізації діяльності мультинаціональних компаній. Відповідно до того, як воно застосовується, воно може сприяти стимулюванню ефективної діяльності або стати джерелом податкових ризиків. Дотримання міжнародних стандартів та належного регулювання допомагають забезпечити баланс інтересів сторін та сприяють стабільності та розвитку світової економіки.

1.2. Міжнародний досвід впровадження трансфертного ціноутворення

В сучасному глобалізованому світі, де підприємства мають можливість діяти на міжнародному рівні, питання оптимізації оподаткування та забезпечення справедливого розподілу прибутків між різними юрисдикціями стають надзвичайно актуальними. Один з ключових інструментів, що використовується для досягнення цих цілей, - це трансфертне ціноутворення.

Кожна країна має власні правила та норми трансферного ціноутворення, що може призводити до значних відмінностей у підходах та практиках. Деякі країни встановлюють жорсткі обмеження та контроль за трансферними цінами, щоб уникнути надмірної податкової оптимізації, тоді як інші сприяють більш гнучкому підходу.

У світовій практиці система трансфертного ціноутворення зарекомендувала себе як один з дієвих інструментів податкового контролю, вона виступає не лише ефективним способом ведення господарської діяльності, а є достатньо розповсюдженим механізмом мінімізації податкового зобов'язання платників податків [53].

Кожна країна має свої особливості трансфертного ціноутворення. Так, наприклад, у Новій Зеландії трансфертне ціноутворення не є винятковою прерогативою великих міжнародних і транснаціональних корпорацій, багато середніх і малих підприємств, що зорієнтовані на експорт, працюють через своїх партнерів, що зареєстровані в офшорах [77].

Сучасний бізнес набуває все більше глобального характеру, із заснуванням великих транснаціональних корпорацій, відкриттям своїх представництв, заводів, дочірніх компаній по всьому світу, злиттям компаній однієї або споріднених галузей для створення бізнесу повного циклу, що охоплюватиме всі етапи виробництва чи ще більшого нарощування позицій компанії у світі та виходу на нові ринки. Ще однією характерною рисою сучасного бізнесу є спрямованість на зниження витрат, включаючи оподатковування. Ця мета

досягається за допомогою таких практик, як маніпулювання цінами в угодах між пов'язаними компаніями та співпраця з підприємствами, зареєстрованими в країнах з низьким рівнем оподаткування.

Всі ці напрями зумовили необхідність розробки і впровадження засобів регулювання та нагляду за фінансовими потоками, а також заходів для протидії відтоку капіталу з країн шляхом мінімізації податкових виплат. Саме таким важелем стала форма податкового контролю трансфертного ціноутворення (далі – ТЦУ) та концепція «витягнутої руки», яка встановлює норми для визначення обсягу оподатковуваного прибутку компанії, що бере участь в контрольованих операціях. Щоб забезпечити реалізацію цієї концепції, уряди багатьох країн розробили механізми контролю ТЦУ та закріпили їх у законодавстві. Такий підхід до регулювання ТЦУ став основою для реалізації цієї концепції на практиці.

Сполучені Штати Америки стали першою країною, яка вже в середині 1960-х років докладно врегулювала питання трансфертного ціноутворення на рівні законодавства і прийняла спеціальний правовий акт у цій сфері. Згодом, все більше країн приєдналися до цього підходу, встановлюючи спеціальні норми та внесення необхідних змін до свого податкового законодавства для регулювання механізму трансфертного ціноутворення. Однак ці правила мали відмінності в різних країнах, відсутність єдиної стратегії в регулюванні та контролі за трансфертним ціноутворенням створювала додаткові труднощі для як компаній, так і податкових органів.

Для подолання цих складнощів, здійснення уніфікації податкових норм між різними країнами та встановлення єдиної стратегії контролю за трансфертним ціноутворенням, виникла потреба в прийнятті всесвітнього документа рекомендаційного характеру. Такий документ міг би стати орієнтиром для урядів усіх країн світу і сприяти забезпеченню єдиної практики у сфері трансфертного ціноутворення.

Основним рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері податкового регулювання трансфертного ціноутворення став Звіт Організації

економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» 1979 р., який був затверджений 27.06.1995 р. в оригінальній версії Настанови ОЕСР «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів». З того часу він постійно змінювався і доповнювався.

ОЕСР – міжнародна організація, членами якої на сьогодні є 38 країн. 70 країн мають статус партнерів ОЕСР, беручи участь у багатьох сферах її діяльності. За впливом ОЕСР належить до трійки провідних світових економічних установ разом з МВФ та Світовим банком.

ОЕСР була створена в 1961 році на базі Європейської організації економічного співробітництва, заснованої для управління допомогою з боку США та Канади в рамках Плану Маршала з реконструкції Європи після Другої Світової війни [30].

Від самого початку існування ОЕСР її діяльність спрямована на зміцнення й підвищення ефективності економік держав-членів, покращення соціально-економічних умов та ситуації із зайнятістю, забезпечення економічного зростання як індустріально розвинених країн, так і тих, що розвиваються.

Настанови мають рекомендаційний характер для країн-членів ОЕСР (наразі це 34 країни світу), її принципи містяться у Типовій конвенції ОЕСР з податків на дохід та капітал, Типовій податковій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування, а також враховані в законодавстві про ТЦУ більшості країн світу.

Організація виступає як платформа, де її члени можуть спілкуватись та визначати курс політичного, економічного та соціального розвитку. Вони обмінюються власним досвідом, шукають вирішення спільних викликів у відповідності до узгодженої політики, а також координують свою внутрішню політику. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) не приймає зобов'язальних резолюцій; замість цього, вона розробляє рекомендації для урядів країн-членів щодо поліпшення соціально-економічної політики. Ці рекомендації базуються на позитивному досвіді та сприяють знаходженню

шляхів для вирішення спільних проблем і координації внутрішньої та зовнішньої політики. Ключові напрями діяльності Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) охоплюють широкий спектр сфер економічної, соціальної та політичної діяльності, що представлено на рисунку 1.1.

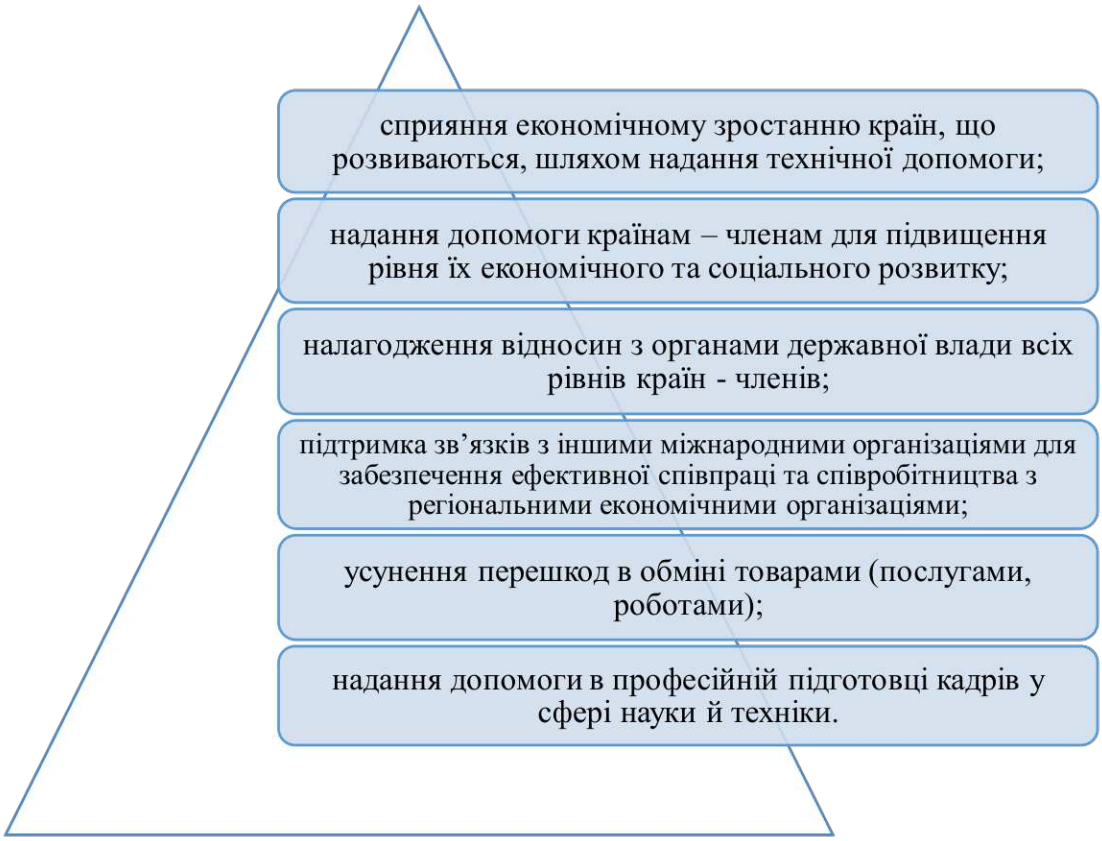


Рис. 1.1. Ключові напрями діяльності ОЕСР [30]

Співробітництво між Україною та ОЕСР започатковано у 1997 році шляхом підписання Кабінетом Міністрів України та ОЕСР Угоди щодо привілеїв, імунітетів та пільг, які надаються ОЕСР на території України. Угоду було ратифіковано Верховною Радою України у липні 1999 року (Закон України від 07.07.99 № 850-XIV). 12.12.2022 у м. Париж було підписано оновлену Угоду між Урядом України та Організацією економічного співробітництва та розвитку щодо привілеїв, імунітетів і пільг, наданих Організації та її офісу в Україні. Угоду було ратифіковано Верховною Радою України у лютому 2023 року (Закон України від 06.02.23 № 2900-IX).

Проте, України не є членом ОЕСР, тому Настанови ОЕСР не можуть тут розглядатися як норми прямої дії. Представники України беруть участь у заходах, що проводяться ОЕСР для країн, що не є членами цієї організації [30].

Другим важливим рекомендаційно-методичним міжнародним документом у сфері податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Практичний посібник ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються, Департаментом з економічних та соціальних питань ООН. Практичний посібник ООН також не є обов'язковим для застосування в Україні, проте може використовуватися і платниками податків, і податковими органами чи законодавцями як методичний орієнтир.

Важливим аспектом трансфертного ціноутворення є трансфертні ціни. Транснаціональні корпорації повинні розробити стратегію трансферних цін, коли здійснюється продаж компонентів, матеріалів для кінцевої продукції або надаються послуги. Внутрішньофірмові трансферні ціни використовуються у взаєморозрахунках між виробничими підрозділами, які стали осередками прибуткової діяльності.

У Сполучених Штатах Америки, транснаціональні корпорації мають зобов'язання застосовувати метод «armslength», який регулює відносини між їх госпрозрахунковими підрозділами, що відповідають за прибуток, з метою уникнення ухилення від сплати податків. Цей метод застосовується при наданні різноманітних послуг, таких як управлінські, технологічні, маркетингові тощо, оренді майна та продажу товарів і нерухомості.

Згідно з встановленими податковим відомством США принципами методу «armslength» для визначення трансферних цін використовуються три способи [50]:

1. Спосіб відносних вільних цін: цей метод встановлює трансферну ціну між двома контрагентами на рівні продажних цін, які були б встановлені у відносинах з незалежними третіми контрагентами.

2. Спосіб перепродажних цін: в цьому випадку трансферна ціна визначається на основі перепродажної ціни з врахуванням нормального прибутку посередника.

3. Спосіб, заснований на собівартості: цей метод використовується, коли неможливо застосувати попередні два. Ціна визначається шляхом додавання до собівартості нормального прибутку.

Ці підходи до визначення трансферних цін сприяють виключенню недостовірних податкових практик та сприяють ефективному збору податків у відповідності до законодавства.

Регулювання трансфертного ціноутворення в США почалося в 1917 році з внесенням до Податкового кодексу пункту 41, який дозволяв розподіляти доходи і витрати між пов'язаними сторонами. У 1928 році була зазначена мета такого перерозподілу: для запобігання ухилень від сплати податків та визначення реальних податкових зобов'язань сторін. Принцип «витягнутої руки» був введений в Податковий кодекс у 1935 році. Пізніше був створений Північноамериканський режим трансфертного ціноутворення, який базується на стандарті «витягнутої руки», що спочатку був розроблений в США, а в подальшому поширений на Канаду та Мексику [68].

Серед розвинутих країн, які мають в основі своїх національних систем регулювання трансфертного ціноутворення положення Організації економічного співробітництва та розвитку(ОЕСР), яскравими прикладом є Канада, Японія та Велика Британія.

Законодавчі акти щодо регулювання трансфертного ціноутворення в Канаді розробляються Фінансовим департаментом, приймаються парламентом, на практиці застосовуються Податковою службою Канади. У 1987 р. Податкова служба Канади впровадила Циркуляр 87-2, який роз'яснював положення Податкового кодексу щодо регулювання трансфертного ціноутворення. У цьому циркулярі було передбачено 3 методи визначення трансфертної ціни (традиційні для ОЕСР внутрішньофірмові методи), серед яких перший (на основі незалежного ринкового порівняння) мав пріоритет [34].

Національна податкова адміністрація Японії регулює трансфертне ціноутворення на основі закону «Про спеціальні заходи оподаткування» та закону «Про спеціальне оподаткування в контексті податкових угод». Ці норми також базуються на принципах ОЕСР і застосовуються з метою недопущення переміщення активів та подвійного оподаткування. Ці правила також захищають японські ТНК від аудиторських перевірок та санкцій Служби внутрішніх доходів (Податкової служби США). У Великій Британії Управління податкових зборів регулює трансфертне ціноутворення на основі положень Закону про податок на прибуток та оподаткування корпорацій від 1998 року. Подібними до принципів ОЕСР є норми регулювання трансфертного ціноутворення як на матеріальні, так і на нематеріальні активи.

У процесі впровадження трансфертного ціноутворення важливим аспектом є розробка і впровадження вимог до документації. Дуже корисним в цьому є досвід Швейцарії, в якій розміщені як материнські компанії, так і філії багатьох транснаціональних корпорацій [34].

Процес підготовки документації по трансфертному ціноутворенню повинен спиратися на наступні принципи:

– документація повинна виступати аргументом захисту корпорації, в першу чергу, від аудиторських ризиків;

– для зниження ризиків невідповідності інформації її кожен компонент повинен вказуватись в належній частині документації та не повторюватись;

– централізація процесу підготовки документації як невід'ємна передумова координації та узгодження даних;

– забезпечення легкого процесу оновлення інформації за необхідності.

Для країн, що розвиваються, гостро стоїть проблема впровадження якісної системи оподаткування доходів юридичних осіб, що, власне, і повинно виступати основою для трансфертного ціноутворення. Є низка передумов, які повинні бути досягнуті національними податковими системами ще до впровадження трансфертного ціноутворення.

Їх можна поділити на три категорії:

- Економічно-політичні *(рисунок 1.2.);*
- Правові передумови *(рисунок 1.3.);*
- Потенціал національної податкової системи *(рисунок 1.4.).*

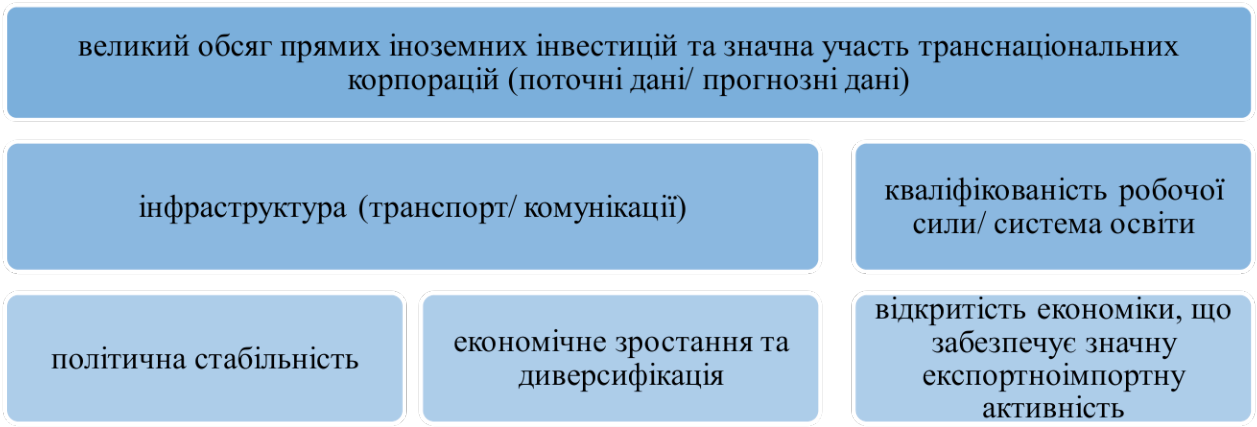


Рис. 1.2. Економічно-політичні передумови впровадження трансфертного ціноутворення

Як видно з рисунку 1.2. економічно-політичні передумови впровадження трансфертного ціноутворення поглиблюють розуміння складності та значущості цього підходу в сучасному глобальному бізнесі. Вони відображають еволюцію економічних відносин, зміни в структурі транснаціональних корпорацій та поглиблення міжнародної торгівлі. Разом з тим, ці передумови підкреслюють необхідність ефективного контролю та регулювання, спрямованого на забезпечення справедливості та стабільності в економічних відносинах між країнами та корпораціями. Інтеграція трансфертного ціноутворення в економічну практику є важливим елементом забезпечення прозорості, довіри та розвитку економічних зв'язків у сучасному світі.

Правовий аспект, що наведено на рисунку 1.3., який встановлює норми і регуляції для трансфертного ціноутворення, сприяє попередженню податкових ухилень та недоліків у внутрішньому обліку корпорацій. Забезпечення збалансованих і справедливих відносин між державами та корпораціями засобами трансфертного ціноутворення передбачає наявність адекватних правових механізмів для контролю та врегулювання, що підтримують довіру всіх сторін у цьому процесі.



Рис. 1.3. Правові передумови впровадження трансфертного ціноутворення

Спираючись на рисунок 1.3. можна зробити висновок, що наявність та правильна реалізація правових реформ є невід'ємними елементами створення прозорого, справедливого та стійкого фінансового середовища. Правові передумови сприяють забезпеченню гармонії між корпоративними інтересами та публічними зобов'язаннями, сприяючи збереженню стійкого розвитку та економічної стабільності на міжнародному рівні.



Рис. 1.4. Передумови реформування податкової адміністрації щодо впровадження трансфертного ціноутворення [91]

З рисунку 1.4. видно, що такі реформи є необхідним елементом ефективного податкового управління в умовах глобалізованого економічного середовища. Вони дозволяють урядам створити дієвий механізм контролю та врегулювання міжнародних фінансових операцій та трансферних цін, сприяючи забезпеченню справедливого розподілу податкового навантаження та збільшенню довіри міжнародних партнерів.

Передумовами успішного реформування є розробка чіткої та сучасної правової бази, що відповідає міжнародним стандартам, а також створення ефективних механізмів співпраці з іншими країнами та міжнародними організаціями. До того ж, важливо вдосконалити технічні та інформаційні засоби, які дозволять ефективно відстежувати та аналізувати міжнародні фінансові потоки. Реформування податкової адміністрації спрямоване на забезпечення більшої прозорості, простоти та ефективності у відносинах між урядами та бізнесом.

Особливу увагу при моніторингу трансфертного ціноутворення у країнах, що розвиваються, потрібно приділяти антикорупційним заходам. Податкові адміністрації в менш розвинутих країнах повинні впроваджувати ефективні заходи внутрішнього контролю, особливо на стадії проведення аудиту міжнаціональних компаній, фінансово-промислових груп. Заходи боротьби з корупцією повинні включати процес порівняння висновків аудиту на регіональному та загальнодержавному рівнях і детальний аналіз відхилень [72].

1.3. Нормативно-правове регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

В умовах глобалізованої економіки та зростаючої кількості міжнародних бізнес-операцій, важливо забезпечити справедливе та рівноправне оподаткування, а також попередити неправомірне уникнення податків через маніпуляції з цінами на товари та послуги між пов'язаними особами. Тому, Україна впроваджує та постійно модернізує систему нормативно-правового

регулювання трансфертного ціноутворення, дотримуючись міжнародних стандартів та рекомендацій, що сприяє стабільності економіки та вдосконаленню інвестиційного клімату в країні.

Основними документами, що регулюють на міжнародному рівні питання трансфертного ціноутворення, розроблені ЄС, є: «Кодекс поведінки стосовно документації по трансфертному ціноутворенню для асоційованих підприємств ЄС», «Арбітражна конвенція ЄС по встановленню подвійного оподаткування у зв'язку з корегування прибутку асоційованих підприємств», «Керівництво ЄС по угодам про попереднє ціноутворення», а також розроблені Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР): «Керівництво ОЕСР по трансфертному ціноутворенню для мультинаціональних підприємств і податкових адміністрацій», «Модельна конвенція ОЕСР у відношенні податків на доходи і капітал», «Керівництво по укладенню договорів про попереднє ціноутворення у відповідності до процедури взаємної згоди», «Методичні рекомендації по розробці законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, спрямовані на гармонізацію застосовуваного підходу».

Дані документи носять рекомендаційних характер. Що ж стосується розробки більш жорстких правил регулювання трансфертних цін, то на основі перерахованих вище документів, кожна країна має право приймати ряд законодавчих та нормативних актів які враховуватимуть специфіку тієї чи іншої країни і можуть містити більш розширених перелік обмежень і санкцій, передбачених за невиконання встановлених правил.

Рушійною силою щодо удосконалення нормативно-правового регулювання для країн та безпосередньо України стало запровадження правил BEPS. Впровадження Плану дій BEPS обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій.

Ефект від дії даних правил очікується через встановлення єдиних прозорих податкових правил для всіх країн (юрисдикцій) для того, щоб запобігти ухиленню від сплати податків бізнесом.

В рамках БЕПС розроблено 15 кроків, що покривають різні сфери протидії агресивному податковому плануванню серед яких: вдосконалення правил трансфертного ціноутворення, запобігання уникненню від оподаткування за допомогою міжнародних договорів, оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній, обмін інформацією та багато інших.

На сьогодні учасниками проєкту є 137 країн (юрисдикцій) світу, 1 січня 2017 року Україна також приєдналася до Плану дій BEPS, який наведений в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4. **План дій BEPS**

№	*Короткий зміст кроку*
Крок 1	Розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки
Крок 2	Боротьба з наслідками гібридних податкових схем
Крок 3	Розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями (КІК)
Крок 4	Обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування
Крок 5	Протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності
Крок 6	Запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування
Крок 7	Боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва
Крок 8-10	Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення
Крок 11	Створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS(ризикоорієнтована система)
Крок 12	Обов’язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування
Крок 13	Документація ТЦО та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report)
Крок 14	Механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування
Крок 15	Багатостороння конвенція (MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування

Кроки 5, 6, 13 та 14 BEPS є обов’язковими та спрямовані на створення більш справедливого та прозорого міжнародного оподаткування та запобігання

податковому уникненню компаніями через розробку міжнародних стандартів та рекомендацій.

Обов'язкові кроки BEPS включають наступні основні елементи:

- Крок 5: Протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності. Крок 5 спрямований на запобігання використанню шкідливих податкових практик, які можуть призвести до зменшення податкових надходжень. Цей крок включає в себе рекомендації щодо перегляду та вдосконалення національного податкового законодавства для запобігання використанню шкідливих податкових схем та забезпечення прозорості в оподаткуванні.
- Крок 6: Запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування. Крок 6 спрямований на запобігання зловживанням податковими перевагами, які надаються двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування. Цей крок включає в себе рекомендації щодо зміни угод для уникнення податкового зловживання та встановлення більш жорстких правил для забезпечення справедливого оподаткування.
- Крок 13: Документація ТЦО та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report). Крок 13 встановлює вимоги до обов'язкової документації для міжнародних корпорацій, які дозволяють податковим органам отримувати більш докладну інформацію про їх фінансову діяльність. Це включає в себе ведення місцевих файлів (Local file), основного файлу (Master file) та звіту про діяльність в кожній країні (Country-by-country report).
- Крок 14: Механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Крок 14 спрямований на поліпшення механізмів вирішення податкових спорів між країнами в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Він включає в себе рекомендації щодо вдосконалення процедур та способів вирішення податкових конфліктів між

країнами для забезпечення більшої ефективності та справедливості у вирішенні таких спорів.

Відповідно до Указу Президента України, створено робочу групу для підготовки законопроектів з питань протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон. Зокрема, Україна взяла курс на адаптацію окремих принципів BEPS до національного законодавства, включаючи:

- Запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (Крок 3 BEPS);
- Запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній (Крок 13 BEPS);
- Вдосконалення правил стосовно обмеження витрат за фінансовими операціями із пов'язаними особами – нерезидентами (Крок 4 BEPS);
- Запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про усунення подвійного оподаткування (Крок 6 BEPS);
- Запобігання уникненню статусу постійного представництва (Крок 7 BEPS);
- Удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням (Крок 8-10 BEPS);
- Приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється статтею 39 Податкового кодексу України (далі - ПКУ). Трансфертне ціноутворення – це інструмент управління прибутком компанії, визначення трансфертної ціни за відповідними методами, сукупність економічних відносин між пов’язаними компаніями або структурними підрозділами, які формуються під час визначення трансфертної ціни на різні об’єкти торгівлі. Перш за все, важливо знати, які компанії підпадають під контрольовані операції з метою трансфертного ціноутворення.

Отже, згідно підпункту 39.2.1.7 ПКУ вказані 2 критерії:

1. Загальний дохід платника податку на прибуток за звітний період становить більше ніж 150 млн. грн.

2. Операції платника податку на прибуток становить більше ніж 10 млн. грн. за звітний період. Звітним періодом вважається календарний рік.

Операціями щодо трансфертного ціноутворення можуть бути усі операції чи договори, які можуть впливати на об'єкт оподаткування, також у ПКУ наведені приклади операцій, які є невинятково контрольованими у підпункті 39.2.1.4 – це:

- операції з товарами, а саме з сировиною, готовою продукцією і т.д. (відбувається експорт чи імпорт);

- операції з придбання або продажу послуг;

- операції з нематеріальними активами (наприклад, роялті, ліцензії, плата за патенти, товарні знаки чи ноу-хау);

- фінансові операції, які включають в себе лізинг, участь в інвестиціях, кредитах тощо.

- операції та угоди купівлі чи продажу, об'єктами яких є корпоративні права, акції чи інші інвестиції, операції, що виникають при купівлі чи продажі довгострокових та нематеріальних активах;

- операції нерезидента, які виникають з постійним представництвом, а саме резидентом України (зокрема внутрішньогосподарські розрахунки);

- операції, в яких дохід чи фінансовий результат платника податку скорочується у зв'язку з частковою, безповоротної або тимчасовою передачею діяльності разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, можливостями та ризиками наступному платнику податку або іншій особі в таких випадках, якщо б у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не відбувалась без компенсації, незважаючи на те, чи операції мають відображення у бухгалтерському обліку.

Важливо розглянути характеристики та ознаки, що визначають, чи належать конкретні операції до контрольованих чи неконтрольованих, оскільки це визначає правила та процедури, які будуть застосовуватися до оподаткування та регулювання цих операцій. Від цього залежить справедливість та ефективність оподаткування.

Узагальнена характеристика контрольованих та неконтрольованих операцій наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5. **Характеристика відповідності операцій до контрольованих та неконтрольованих**

Контрольовані операції	***Неконтрольовані операції***
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами — нерезидентами.	У разі коли ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню, ціна вважається такою, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо вона встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна.
Господарські операції з продажу товарів через комісіонерів — нерезидентів.	Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «витягнутої руки» для цілей оподаткування за умови, що неможливо застосувати методи, зазначені у підпункті 39.3.1 ПКУ.
Господарські операції, які впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), яка включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.	Якщо під час проведення аукціону (публічних торгів) умови, які склалися за результатами такого аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого передбачено законом, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки»
Операції, що здійснюються між пов'язаними особами із залученням (за посередництвом) осіб, які не є пов'язаними, але: — не виконують істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами; — не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами.	Якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, умови, сформовані під час такого продажу, визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки».

**Джерело [37].*

Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на оподатковуваний дохід платника податків:

1. Операції з товарами, такими як сировина, готова продукція тощо;

2. Операції з надання послуг;

3. Операції з нематеріальними активами, такими як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

4. Фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

5. Операції з капіталом, включаючи купівлю чи продаж акцій або інших інвестицій, купівлю чи продаж довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Невід’ємною частиною трансфертного ціноутворення є принцип «витягнутої руки». Саме на цей принцип повинні спиратися компанії під час здійснення контрольованих операцій. Він полягає у тому, що платник податку на прибуток повинен відображати дохід від контрольованої операції, у такому самому розмірі, яку він міг би отримати при такій же операції, якби вона була неконтрольованою та здійснювалася б при таких самих умовах між непов’язаними сторонами. Цей принцип є базовим як для компаній, так і для податкових органів, задля регулювання таких операцій.

Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку. Встановлюється

відповідність умов контрольованої операції до цього принципу «витягнутої руки», визначеними в п. 39.3 ПКУ.

Отже, з огляду на законодавство та рекомендації основні принципи, що лежать в основі трансфертного ціноутворення: максимізація прибутків, мінімізація податків, мінімізація митних платежів, удосконалення системи контролю материнською компанією фінансових потоків філій, надання менеджменту всіх рівнів (як національного, так і міжнародного) однакових умов для встановлення і підтримки таких цін, які б забезпечували рентабельність філій і доброзичливе ставлення споживачів.

Податковий контроль трансфертних цін в Україні спрямований на виявленні занижених податкових зобов'язань фірми шляхом встановлення «несправедливих» цін. Однак, трансфертні ціни не завжди є завищеними або заниженими порівняно з ринковими. І негативним є тільки процес зловживання (маніпулювання) трансфертними цінами. Саме зловживання призводить до завищення або заниження трансфертних цін порівняно з ринковими.

28.12.2014 Верховною Радою України прийнято закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням». Даний закон уточнює перелік критеріїв визначення повя’заності осіб, узаконює принцип «витягнутої руки», зазначає види контрольованих операцій, звітності підприємств та штрафні санкції.

Проте, чимало положень законодавчої бази про трансфертне ціноутворення потребують уточнення і дають привід до їх розширеного тлумачення. Тобто створено умови для неоднозначного трактування цін у контрольованих операціях та подвійного оподаткування, а також завищення органами контролю податкових зобов’язань суб’єктів господарювання.

Подальше покращення механізму трансфертного ціноутворення дозволить підвищити конкурентоспроможність України.

Висновок до розділу 1.

У зв'язку з глобалізаційними процесами та інтеграцією України до європейського простору, актуальність адаптації законодавства до міжнародних стандартів, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення, виявляється надзвичайно високою. Незважаючи на існуючий науковий та практичний досвід у розвинених країнах, питання трансфертного ціноутворення в Україні залишається досить мало вивченим, обмежуючи державу у формуванні ефективної зовнішньоекономічної політики. Дослідження вказують на важливість подальших наукових робіт у цій області, що сприятиме розумінню механізмів та розробці ефективних інструментів контролю та регулювання трансфертного ціноутворення, особливо в контексті внутрішньофірмового та податкового аспектів. Вивчення міжнародного досвіду є важливим, оскільки українські підприємства в основному застосовують трансфертне ціноутворення при операціях з офшорними компаніями.

У світовій практиці трансфертне ціноутворення визнано як ефективний інструмент податкового контролю, що дозволяє не лише оптимізувати господарську діяльність, а й мінімізувати податкове зобов'язання платників податків. Кожна країна має свої особливості цієї системи. Однак умови глобалізації та росту глобального бізнесу вимагають уніфікації податкових норм і встановлення єдиної стратегії контролю за трансфертним ціноутворенням. Важливим етапом є реформування правової бази, що відповідає міжнародним стандартам, та створення ефективних механізмів співпраці між країнами. Підтримка прозорості та ефективності взаємодії між урядами та бізнесом вимагає вдосконалення технічних та інформаційних інструментів. Трансфертне ціноутворення ґрунтується на принципах максимізації прибутків, мінімізації податків та митних платежів, удосконалення системи контролю фінансових потоків та створення однакових умов для встановлення рентабельних цін на всіх рівнях. Український податковий контроль трансфертних цін націлений на виявлення «несправедливих» цін та має на меті уникнення зловживань.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

2.1. Облікове забезпечення операцій з трансфертним ціноутворенням

Облік трансфертного ціноутворення є інтегральною частиною сучасного фінансового управління та податкової стратегії для багатонаціональних корпорацій та міжнародних підприємств. Цей аспект обліку виникає внаслідок необхідності точно визначити внутрішні ціни для товарів, послуг і майна, які обмінюються між суб'єктами господарської діяльності, розташованими в різних юрисдикціях.

Трансфертне ціноутворення стоїть перед складним завданням - забезпечити об'єктивність та справедливість при визначенні цін на внутрішньому ринку між пов'язаними сторонами, розташованими в різних країнах. Його головна мета - запобігти податковому уникненню та зловживанням через неправильний перерозподіл прибутку між різними податковими юрисдикціями.

В наш час, коли глобалізація та міжнародний бізнес стають неодмінною складовою економічної діяльності, облік трансфертного ціноутворення набуває критичного значення для забезпечення дотримання податкового законодавства та міжнародних стандартів фінансового звітування.

Розрахунок і встановлення внутрішніх цін, при досить складній корпоративній структурі підприємств, вимагає обґрунтованого та чіткого контрольного механізму. Це обумовлюється, перш за все, визначальним впливом цін на фінансовий результат. Крім того, в умовах діючого податкового законодавства, правильність застосування трансфертних цін має також суттєве значення на точність розрахунку податків. Відповідно, розвиток трансфертного ціноутворення вимагає не лише організації бухгалтерського обліку, а й налагодження ефективної системи контролю за процедурами ціноутворення. В системі такого контролю повинно чітко визначатися інформаційне забезпечення

та порядок використання облікової інформації для його здійснення. Згідно норм податкового законодавства, для визначення об’єкта оподаткування, платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах представляє собою систему методологічних підходів, процедур та заходів, які націлені на забезпечення оптимальної ефективності та подальшого розвитку облікової системи. Така організація охоплює в собі вдосконалення механізмів, структур та процесів бухгалтерського обліку. У контексті обліку трансфертного ціноутворення, вирішальне значення має вибір методики, за допомогою якої ведеться облік операцій з трансфертними цінами. Згідно з визначенням поняття «методика» - система і послідовність використання конкретних методів та підходів у бухгалтерському обліку, які забезпечують практичну реалізацію завдань обліку трансфертних цін.

Щодо бухгалтерського обліку, операції, пов'язані з трансфертними цінами, розглядалися дослідниками переважно у рамках управлінського обліку витрат за центрами відповідальності. Однак швидкий ріст обсягу операцій між пов'язаними особами та зміни в податковому законодавстві, що стосуються звітування про операції з трансфертними цінами, створюють необхідність у вдосконаленні системи бухгалтерського обліку цих операцій та розгляді трансфертного ціноутворення в контексті фінансового обліку.

Необхідно встановити процедуру збору, систематизації та подання інформації щодо трансфертного ціноутворення на підприємстві, що здійснюється через відображення операцій з трансфертними цінами на рахунках та в облікових регістрах. Крім того, слід формувати звітність для зовнішніх та внутрішніх користувачів відповідно до чинного законодавства. Важливим аспектом є також дотримання вимог затверджених нормативно-правових документів та вказівок контролюючих органів у процесі обліку трансфертного ціноутворення.

Важливість такого обліку полягає у тому, що він впливає на розрахунок податку на прибуток та його своєчасну сплату підприємством. Також

бухгалтерський облік вирішує потреби внутрішньої інформації для встановлення адекватної трансфертної ціни. В такому разі об'єктом фінансового обліку трансфертного ціноутворення є формування трансфертної ціни в контрольованих операціях, розрахунки за контрольованими операціями, дохід від здійснення контрольованих операцій та їх оподаткування.

Алгоритм виявлення контрольованих угод на підприємстві повинен мати гнучку структуру, яка дозволяє оперативно реагувати на зміни в законодавстві. Це обумовлено тим, що умови, за яких операція вважається контрольованою, можуть змінюватися з часом. Тому важливим є постійний моніторинг чинного податкового законодавства. У таблиці 2.1. наведено алгоритм виявлення контрольованих операцій відповідно до національного законодавства.

Таблиця 2.1. **Алгоритм виявлення контрольованих операцій відповідно до нормативно-правової бази**

Етап	***Критерії відбору контрольованих операцій***	***Умова визнання господарської операції контрольованою***
I	Річний дохід підприємства, визначений за правилами бухгалтерського обліку	перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
II	Обсяг господарської операції підприємства з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку	перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
III	Вид контрагента та його діяльність	господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами- нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які зареєстровані, або є резидентами у державах (на територіях), включених до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок); господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні

**Джерело: Складено автором на основі ПКУ [38].*

Облік контрольованих операцій є важливою частиною обліку операцій з трансфертними цінами. Для об'єктивного та достовірного відображення процесу трансфертного ціноутворення в системі бухгалтерському обліку ключовим є формування облікових даних щодо операцій між пов'язаними особами та цін, що встановлюються в таких операціях. Порядок формування облікової інформації про трансфертні ціни на прикладі підприємства торгівлі зображено на рис. 2.1.

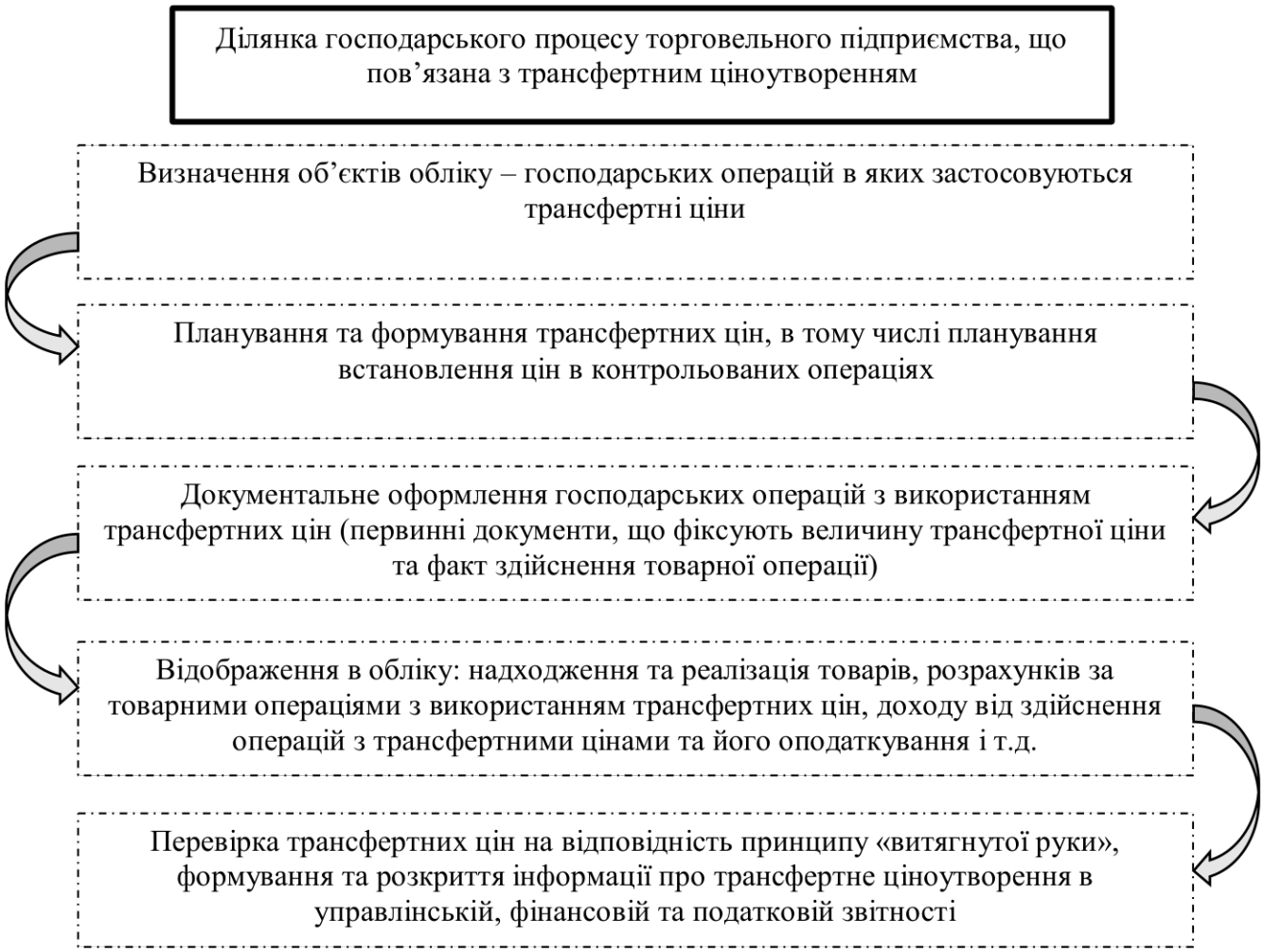


Рис.2.1. Порядок формування облікової інформації при трансфертному ціноутворенню

При цьому, можливе використання відповідного методу трансфертного ціноутворення як на етапі планування та формування трансфертної ціни, так і при перевірці відповідності трансфертних цін принципу «витягнутої руки», а також при складанні звітності щодо трансфертного ціноутворення.

Обрані підприємством методи та процедури їх використання повинні бути включені до Положення про облікову політику.

У процесі формування трансфертної ціни може здійснюватися укладання договору з контролюючими органами щодо попереднього ціноутворення, який є характерним лише для трансфертного ціноутворення.

Однією з проблем при формуванні облікової інформації є її великий обсяг. Використання трансфертного ціноутворення суттєво впливає на збільшення трудомісткості бухгалтерських операцій і ускладнює процес налаштування облікової системи. Ця складність вимагає розширення кадрового складу бухгалтерії та, відповідно, призводить до додаткових фінансових і матеріальних витрат. Одержання документації, ведення обліку та формування звітності щодо операцій за трансфертними цінами вимагає впровадження комплексної автоматизації процесу.

При проведенні господарських операцій, що базуються на трансфертних цінах, грають важливу роль функції обліку і аналізу великих обсягів інформації. Вони є необхідними для забезпечення кваліфікованого підходу до здійснення належних порівнянь, якості функціонального аналізу та уникнення податкових штрафів. У цих умовах доцільним є використання технологій big data, аналітики та штучного інтелекту.

В інформаційну систему бухгалтерського обліку господарських операцій за трансфертними цінами доцільно впровадити технологію big data, яка дозволяє більш ефективно здійснювати наступні операції [32]:

1. Обробляти більші, у порівнянні зі «стандартними» обліково-аналітичними сценаріями, обсяги даних пов‘язаних з розширенням діапазону інформації документації з трансфертного ціноутворення, особливостями обґрунтування цін та показників рентабельності, впровадженням в практику трансфертного ціноутворення концепції «ділової мети» тощо;

2. Здійснювати обробку даних, що швидко надходять у дуже великих обсягах та постійно змінюються, що пов‘язано з геополітичними відмінностями діяльності суб‘єктів господарювання, задіяних в ЗЕД, діяльністю в умовах карантинних обмежень, виникненням екстраординарних витрат (пов‘язаних з пандемією), які мають вплив на політику трансфертного ціноутворення;

3. В обліковій системі має бути налагоджена система обробки структурованих і мало структурованих даних паралельно і у різних аспектах, які мають вплив та встановлення трансфертних цін, порівнянність контрольованих та неконтрольованих операцій.

Впровадження технології big data в інформаційну систему бухгалтерського обліку господарських операцій за трансфертними цінами (ІСБОГОТЦ) дозволяє підвищити її якісні характеристики шляхом обґрунтування критеріїв результативності за показниками набору даних 7V (volume – фізичний обсяг; velocity – швидкість приросту даних і необхідність їх швидкої обробки; variety – здатність обробляти дані різних типів; veracity – достовірність; value – цінність; variability – змінність; visualization – візуалізація) [19].

Первинні документи є важливою складовою бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оскільки вони містять інформацію про всі господарські операції підприємства і є основою для ведення точного обліку та забезпечення дотримання податкового та законодавчого вимог.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинний документ - це засіб інформації, що містить дані про здійснену господарську операцію, і його форма може бути як паперовою, так і електронною. Первинні документи, які складені у формі електронних документів, використовуються у бухгалтерському обліку за умови відповідності вимогам законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу [42].

Форми первинних документів, в яких відображається інформація про здійснення операцій з трансфертними цінами, не відрізняються від загальноприйнятих форм цих документів.

Первинні документи, які використовуються для обліку з трансфертними цінами наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2. **Первинні документи для обліку операцій з трансфертними цінами**

Назва первинного документа	***Призначення***
Договір поставки (купівлі-продажу)	взаємовідносини постачальника і покупця оформляються відповідними договорами поставки, в яких зазначаються всі умови здійснення операції
Договір зберігання товарів	оформляється для зберігання товару, коли одна сторона (зберігач) зобов'язується зберігати річ, яка передана їй другою стороною
Акт приймання-передачі товару	документ, який фіксує факт завершення товарної операції та її обсяг
Прибуткова (видаткова) накладна	оформляється надходження чи відвантаження товарів
Інвойс	оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку операції з постачання товарів без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами
Митна декларація	заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через митний кордон України
Подорожній лист (ф. № 1 та №2), Товарно-транспортна накладна (ф. №1 –ТН)	документальне оформлення операцій по перевезенню товарів
Податкова накладна	формується з метою оподаткування ПДВ товарних операцій

Дані, які містяться у первинних документах, підлягають групуванню та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку. Первинна облікова інформація, яка була оброблена за різними характеристиками, подається у вигляді облікових регістрів, аналітичних таблиць та звітності. Ця інформація містить загальний огляд господарських операцій, які здійснюються.

Завдяки дослідженню переліку операцій, що відносяться до обліку трансфертного ціноутворення та аналізу діючого Плану рахунків, було визначено, що розрахунки між пов’язаними особами по операціях з трансфертними цінами відображаються відповідно на рахунках дебіторської та кредиторської заборгованості за відповідними субрахунками, наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3. **Перелік рахунків для відображення в обліку розрахунків з трансфертними цінами**

Рахунок		***Субрахунок***	***Типи операцій із застосуванням трансфертної ціни***
код	*Назва рахунку*		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	Для обліку розрахунків по господарських операціях з відвантаження продукції, товарів, виконані роботи й послуги з покупцями та замовниками та в яких застосовуються трансфертні ціни.
		362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	
		363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»	
37	Розрахунки з різними дебіторами	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Отримання від пов'язаних осіб дивідендів, відсотків, роялті тощо.
		377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Для обліку розрахунків за іншими операціями зі застосування трансфертних цін.
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Для обліку розрахунків з постачальниками за операції з постачання товарів, робіт, послуг зі застосуванням трансфертних цін
		632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
		633 «Розрахунки з учасниками ПФГ»	
68	Розрахунки за іншими операціями	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Для обліку одержаних авансів від покупців за поставки товарів (робіт, послуг) з використанням трансфертних цін
		682 «Внутрішні розрахунки»	Для обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами з використанням трансфертних цін
		683«Внутрішньогосподарські розрахунки»	Для обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс з використанням трансфертних цін
		684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	Для обліку за нарахованими відсотками по операціях з пов'язаними особами
		685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Для обліку господарських операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 та здійснюються між пов'язаними особами зі застосування трансфертних цін.

Такий обліковий підхід не дає можливості оперативного відображення достовірної інформації про обсяги операцій між пов'язаними особами,

виокремлення операцій, які можна ідентифікувати як контрольовані, та не дає змоги оцінити залишки внутрішніх заборгованостей перед пов’язаними особами, що як результат ускладнює управління такими операціями.

Виникає потреба в зборі інформації про контрольовані операції на окремих субрахунках, які використовуються для внутрішніх розрахунків. При цьому необхідно ретельно розподіляти інформацію про ці операції залежно від різних параметрів, таких як контрагенти, типи господарських операцій і інші, для забезпечення точного відображення всіх бізнес-процесів, які пов'язані з пов'язаними особами. Це є важливим для усунення можливих непорозумінь щодо економічної сутності фінансово-господарської діяльності підприємства, яка пов'язана з формуванням цін. Введення окремих субрахунків для обліку розрахунків по контрольованим операціям дозволяє точно відстежувати виконання контрольованих операцій та формувати необхідну інформацію для подальшого звітування про такі операції.

З метою систематизації інформації про операції з пов'язаними особами і створення загального зображення цих операцій для подальшого аналізу на предмет їхнього віднесення до контрольованих, пропонується використовувати систему аналітичних рахунків для їх обліку.

Перший рівень аналітичного обліку включає в себе розподіл суб'єктів господарювання за рівнем відносин на тих, що мають певні економічні зв'язки (пов'язані особи) та тих, що не мають таких зв'язків (непов'язані особи).

Другий рівень аналітичного обліку має на меті детальне розмежування між пов'язаними особами на резидентів і нерезидентів, що впливає на класифікацію операції як контрольованої. Використання цього рівня аналітичного обліку стає актуальним для синтетичних рахунків першого порядку, які не надають такого докладного розгляду (наприклад, рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»). У випадку внутрішньогосгосподарських розрахунків підприємства, другий рівень аналітичного обліку може застосовуватися для ідентифікації організаційно-правової форми окремого структурного підрозділу (представництва, філії і т.д.).

Третій рівень аналітичності не обов’язковий для використання на підприємстві та застосовується в тому випадку якщо підприємство здійснює планування здійснення контрольованої операції та закріплює їх перелік в наказі про облікову політику чи положення про трансфертне ціноутворення на підприємстві. Цей рівень передбачає деталізацію за видами операцій між пов’язаними особами на контрольовані та неконтрольовані. На четвертому рівні можливе розмежування кожного із видів операцій за переліком (номенклатурою) господарських операцій кожного виду, які здійснюють у групі підприємств.

На четвертому рівні можливе розмежування кожного виду операцій за списком (номенклатурою) господарських операцій кожного виду, які здійснюються в групі підприємств.

Аналогічний підхід може бути корисним при побудові аналітичних рахунків для обліку доходів, де рекомендується розмежовувати доходи для визначення сум доходів в межах групи пов'язаних підприємств та доходів від продажу продукції зовнішнім покупцям.

Отже, належний аналіз і облік операцій між пов'язаними та непов'язаними особами є критично важливим для сучасних підприємств у контексті ведення бізнесу в умовах глобалізації та зростаючої складності фінансових операцій. Інтеграція аналітичних методів та облікових процедур допомагає підприємствам ефективно управляти своєю фінансовою діяльністю, забезпечувати відповідність законодавству щодо трансфертного ціноутворення та знижувати ризики податкових санкцій.

Застосування аналітичного обліку дозволяє не лише забезпечити точність фінансової звітності та ефективність управлінських рішень, але й забезпечує більшу прозорість та відкритість у фінансовій діяльності підприємства перед стейкхолдерами та контролюючими органами. Вироблення чіткої аналітичної політики та системи обліку контрольованих операцій є стратегічно важливим завданням для підприємств у сучасному світі бізнесу, де дотримання норм та принципів трансфертного ціноутворення є необхідністю для успішного функціонування на міжнародному ринку.

2.2. Методи формування трансфертних цін та стратегії підвищення рентабельності

Великі міжнародні компанії та транснаціональні компанії разом з філіями все частіше звертаються до реалізації товарів та послуг, використовуючи трансфертне ціноутворення. Трансфертне ціноутворення є складним механізмом, що дозволяє отримати певні вигоди для підприємств та контролю з боку державних податкових органів щодо уникнення заниження податкового навантаження компаній, який базується на принципі «витягнутої руки». Основним компонентом ТЦУ є трансфертна ціна, що визначається як ціна, яку встановлюють на об'єкти торгівлі (товари, сировину, матеріали, послуги та ін.) між компаніями, які пов'язані між собою або структурними підрозділами транснаціональних компаній, коли передача об'єкта торгівлі відбувається через митний кордон, така ціна також є відмінною від ринкових звичайних цін [6].

Оскільки поняття «трансфертного ціноутворення» є ще не досить поширеним в Україні, податкові органи в посиленому режимі інспектують такі контрольовані операції. Однією з проблем, яка може виникнути згодом, є заниження трансфертної ціни, це призводить до того, що компанія може стикнутися з проблемою, коли рентабельність платника податків знаходиться нижче ринкового діапазону, що однозначно занижує базу оподаткування та відповідно тягне за собою зменшення податкового навантаження. В цьому випадку податкові органи обов'язково будуть вимагати коригування податкової бази у відповідному розмірі. Держава має чітко регламентувати ринкову ситуацію та ціни, для цього створюються економічні механізми, які допомагають врегульовувати поведінку ринку та суб'єктів господарювання в ньому. Таке регулювання зазвичай реалізовується через систему оподаткування та ціноутворення, встановлення цін та тарифів на різні товари чи послуги, застосування діапазонів, максимальних та мінімальних цін. Так само визначено і ринковий діапазон цін щодо трансфертного ціноутворення. Для здійснення цього регулювання Кабінетом Міністрів України затверджено Порядок

розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення відповідно до п.п. 39.3.2.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [10, 9].

Рентабельність контрольованої операції може бути:

- в межах діапазону, тоді така операція відбувається за принципом «витягнутої руки», не занижує базу оподаткування та податкове навантаження і відповідає усім принципам контрольованої операції;

- поза межами діапазону цін (рентабельності), тоді компанія обов'язково має здійснити самостійне коригування ціни, яке буде відповідати діапазону цін, або розрахунок податкового зобов'язання від такої контрольованої операції буде нараховано податковими органами відповідно до медіани такого діапазону.

Раніше для компанії вибір цін для трансфертного ціноутворення, який відповідав принципу «витягнутої руки», достатньо було, щоб ціна контрольованої операції, якщо вона знаходиться поза межами діапазону, відповідала хоча б мінімальному значенню та знаходилася в межах діапазону, такий порядок вибору ціни зображено на рисунку 1.

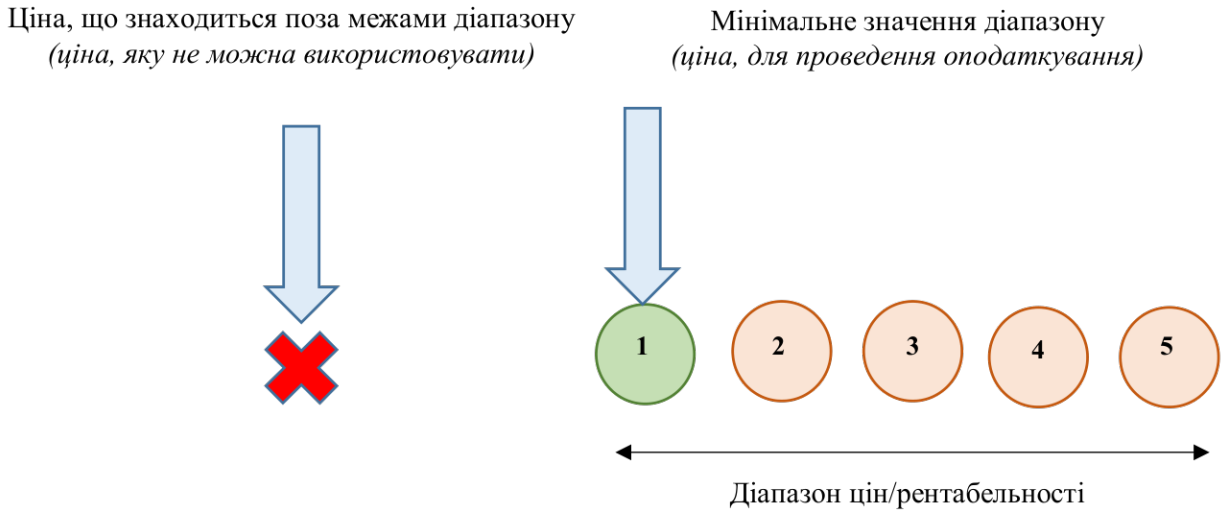


Рис. 2.2. Вибір ціни для трансфертного ціноутворення

За новим порядком розрахунку цін, у випадку, коли контрольована операція не відповідає принципу «витягнутої руки», компанія має застосовувати

не мінімальне значення, а вже середину діапазону, яка називається медіаною. Тобто це значення, яке суб'єкти господарювання мають використовувати при коригуванні податкових зобов'язань за правилами трансфертного ціноутворення, такий порядок зображено на рисунку 2.3.

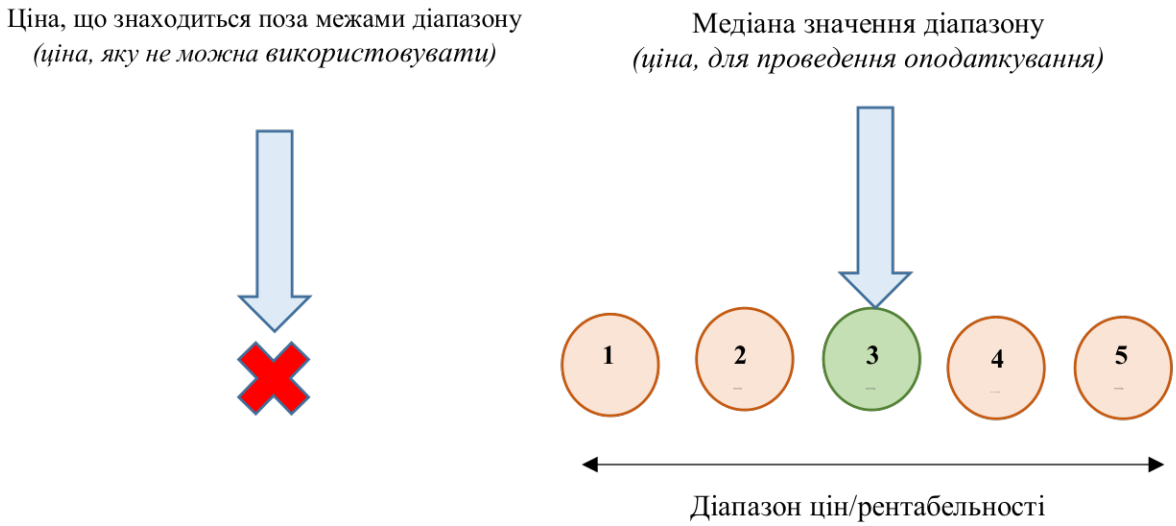


Рис. 2.3. Вибір ціни для трансфертного ціноутворення

Першим кроком у визначенні діапазону цін (рентабельності) – є вибірка цін та фінансових показників схожих зіставних операцій, які впорядковуються за зростанням, потім кожному з цих значень привласнюється відповідний номер за порядком. До вибірки записуються усі значення, навіть коли є дві чи більше однакових цін. Важливим моментом є те, що до такої вибірки не застосовується ціна (фінансовий показник) такої контрольованої операції.

Діапазон цін (рентабельності) складається з нижнього та верхнього квартиля, значення яких відповідають мінімальному та максимальному значенням. Тобто, діапазон цін враховує в себе значення вибірки між цими квартилями. Якщо ціна контрольованої операції знаходиться в діапазоні між нижнім та верхнім квартилем, розрахунок яких наведено в таблиці 2.4., така операція відповідає принципу «витягнутої руки», і тоді медіану діапазону можна не визначати, проте, якщо ціна не вписується в значення вибірки, то необхідно розраховувати саме середню ціну (медіану), оскільки на основі цього значення

буде відкориговано податкове зобов'язання компанії податковими органами або самостійно підприємством [3].

Таблиця 2.4. **Визначення квартилів діапазону цін (рентабельності)**

Нижній квартиль	*Верхній квартиль*	*Медіана*
Якщо при множенні утворюється ціле число		
- необхідно число 0,25 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - отримане ціле число та наступне за ним є порядковими цілими числами значень (цін, яким були присвоєнні порядкові номери), які необхідно додати та поділити їх суму навпіл - це є нижній квартиль діапазону цін, тобто їх мінімальне значення.	- необхідно число 0,75 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - отримане ціле число та наступне за ним є порядковими цілими числами значень (цін, яким були присвоєнні порядкові номери), які необхідно додати та поділити їх суму навпіл - це є верхній квартиль діапазону цін, тобто їх максимальне значення.	- необхідно число 0,5 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - отримане ціле число та наступне за ним є порядковими цілими числами значень (цін, яким були присвоєнні порядкові номери), які необхідно додати та поділити їх суму навпіл - це є медіана ціни, тобто значення за яким потрібно коригувати результат за необхідності .
Якщо при множенні утворюється не ціле число		
- необхідно число 0,25 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - якщо ми отримали дробове число, необхідно виділити цілу частину цього числа та наступне ціле порядкове число, будуть відповідати значенням цін, яким присвоєнні ці порядкові ціни, такі значення потрібно додати між собою та суму розділити навпіл - це є нижній квартиль діапазону цін, його мінімальне значення.	- необхідно число 0,75 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - якщо ми отримали дробове число, необхідно виділити цілу частину цього числа та наступне ціле порядкове число, будуть відповідати значенням цін, яким присвоєнні ці порядкові ціни, такі значення потрібно додати між собою та суму розділити навпіл - це є верхній квартиль діапазону цін, його мінімальне значення.	- необхідно число 0,5 помножити на число значень у вибірці (останнє порядкове присвоєнне число) - якщо ми отримали дробове число, необхідно виділити цілу частину цього числа та наступне ціле порядкове число, будуть відповідати значенням цін, яким присвоєнні ці порядкові ціни, такі значення потрібно додати між собою та суму розділити навпіл - це є медіана діапазону ціни (рентабельності).

* *Джерело: сформовано автором на основі порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення [10].*

Під час встановлення ціни контрольованої операції компанія повинна спиратися на відповідні методи трансфертного ціноутворення. В підпункті 39.3.1 ПКУ наведено п'ять методів трансфертного ціноутворення. Проте, в Податковому кодексі дані методи є недостатньо представленими, що ускладнює їх використання на практиці. Для цього, варто звернути увагу на міжнародні угоди України щодо проєкту BEPS (з англ. - Base Erosion and Profit Shifting) – це є спільний проєкт G20 та ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку), який створений задля боротьби з агресивним податковим плануванням та спрямований на зменшення платежів з податку на прибуток внаслідок переведення прибутку міжнародних компаній до низькоподаткових юрисдикцій, які ще називають офшорами.

Хоча норми Податкового Кодексу України є пріоритетними, Державна податкова служба та Міністерство фінансів України радить застосовувати Настанови ОЕСР, проте вони не можуть бути основними нормами, так як Україна не є членом ОЕСР, але для підприємства можуть нести рекомендаційно-методичний характер під час практичного застосування.

Метою методів трансфертного ціноутворення, які наведені на рисунку 2.4., є обґрунтування та розрахування такої ціни, яка буде відповідати принципу «витягнутої руки».

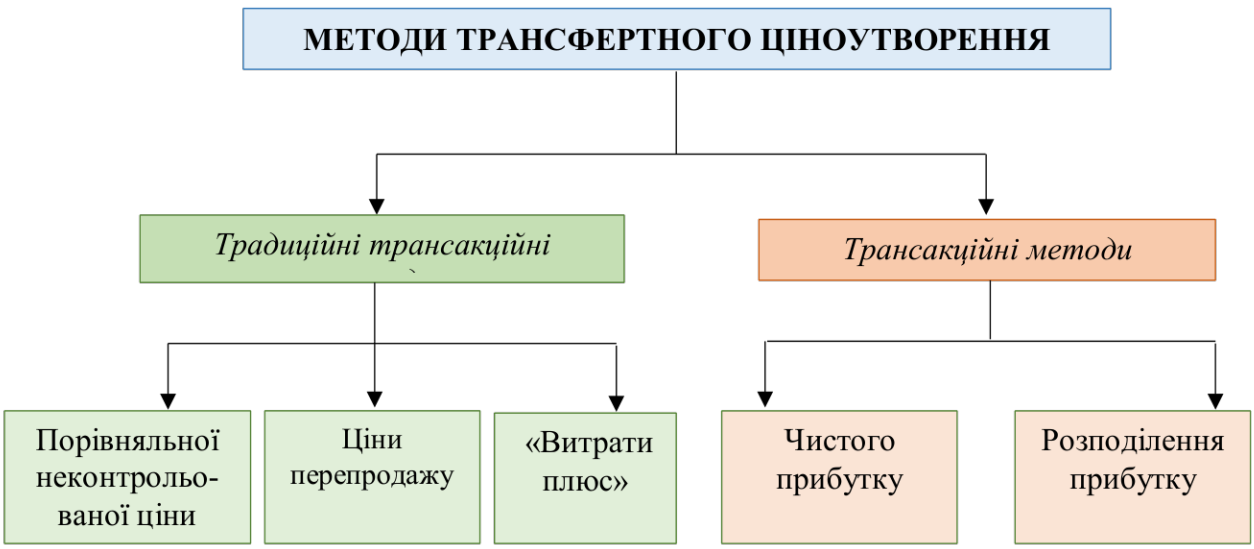


Рис. 2.4. Методи трансфертного ціноутворення

При виборі методу потрібно проаналізувати різні чинники, які впливають на певну операцію, а саме: який є характер контрольованої операції (тобто, активи, які використовуються, наповнення операції, ризики кожної сторони здійснюваної операції); виявлення повної та достовірної інформації щодо застосування певного методу трансфертного ціноутворення; чи можна контрольовану операцію порівняти з зіставною неконтрольованою операцією; чи належить контрольована операція до особливих видів, які обмежують використання інших методів. Застосування методів трансфертного ціноутворення наведено у таблиці 2.5.

*Таблиця 2.*5. **Сутність застосування методів трансфертного ціноутворення**

Метод	***Сутність***
Порівняльної неконтрольованої ціни	Порівняння такої ж або подібної контрольованої операції третіх сторін, її умови та ціну з поточною неконтрольованою операцією. 1. Внутрішня порівняльна неконтрольована ціна (операція між філією або пов'язаним підприємством абсолютно з незалежним підприємством); 2. Зовнішня порівняльна неконтрольована ціна (операція між двома незалежними підприємствами)
Ціни перепродажу	Базовою ціною є ціна за якою підприємство реалізує товар або послуги третій стороні зменшена на валову рентабельність та витрати, які пов'язані з продажом. Валова рентабельність визначається на основі порівняння в співставних неконтрольованих операціях.
«Витрати плюс»	Визначається шляхом порівняння валового прибутку з вартістю продажів. Відбувається в такі етапи: • Наведення витрат, які понесені постачальником у контрольованій операції. • Порівняння з підприємством, які мають схожі неконтрольовані операції. • Розрахунок витрат та додавання надбавки (такої ж як у досліджуваного підприємства).
Чистого прибутку	Відбувається шляхом розкриття чистого прибутку або прибутку від операційної діяльності у контрольованих операціях та розраховується показник рентабельності. Чистий прибуток порівнюється з чистим прибутком незалежних підприємств та розраховується показник рентабельності по неконтрольованих операціях.
Розподіленого прибутку	Визначається за допомогою пропорційного розподілу прибутку в взаємопов'язаних операціях, за умови, що таку операцію проводили незалежні підприємства.

Джерело: сформовано на основі ПКУ.

Згідно з ПКУ пп. 39.2.2.1 метод порівняльної неконтрольованої ціни є першим за пріоритетністю, усі інші є лише альтернативними. Проте, якщо підприємство не має змоги використати перший метод, наступними за ієрархією будуть традиційні трансакційні методи – ціни перепродажу та «витрати плюс», а трансакційні методи прибутку залишаються лише в тих випадках, коли не можливо застосувати попередні методи або вони є недоцільні чи неможливі до використання, тільки в такому випадку компанія має право на залучення трансакційних методів прибутку. Компанії не можуть обирати той метод, який вони бажають, таке рішення обов'язково має бути обґрунтованим неможливістю використання методу неконтрольованої порівняльної ціни.

Компанія може стикнутися з тим, що під час встановлення рентабельності на товари чи послуги вона виявилася поза межами діапазону. Щоб уникнути негативних наслідків, підприємство може самостійно скоригувати таку рентабельність за допомогою різних інструментів [11].

Причинами падіння рентабельності може бути:

- падіння попиту на продукцію;
- змінення курсу, що спричиняє від'ємні курсові різниці;
- переважна частка постійних витрат, які підприємство не має змоги покрити.

Коли рентабельність знаходиться поза межами діапазону можна застосувати такі інструменти коригування, як:

- самостійні коригування;
- використання бонусів;
- використання кредит-ноти;
- коригування фінансового результату;
- зміна цін на майбутні поставки.

Одним з інструментів коригування рентабельності є застосування та використання кредит-ноти, що у міжнародній практиці є досить ефективним механізмом можливості кредитування, яке дозволяє уникнути та контролювати можливі кредитні ризики більш якісно. Кредит-нота також дає можливість

варіювати в умовах кредитування. Проте в законодавчій базі України не має чіткого визначення поняття та методики застосування кредит-ноти, тому підприємства можуть стикнутися з рядом проблем під час застосування цього механізму при реалізації зовнішньоекономічної діяльності.

Кредит-нота – це розрахунковий документ, який надається у вигляді повідомлення, що надсилається однією стороною іншій про запис у кредит кореспонденції рахунків кінцевої ціни через настання особливої обставини, що створила в іншої сторони право вимоги на цю суму [8].

Під час трансфертного ціноутворення постачальник змінює визначену договором ціну товарів чи послуг, тому покупець під час визначення вартісного критерію контрольованої операції їх обсяг буде обчислювати з урахуванням зміни ціни наданою нерезидентом кредит-ноти на основі договірної (контрактної) вартості. Тому продавець сповіщає покупця про зміни, які відбуваються в умові договору, а саме в частині компенсації вартості товарів або послуг. Визначення поняття «кредит-ноти» та його правового статусу в законодавчій базі України немає, з чого випливає ряд ризиків щодо застосування цього методу. В нормативно-правовій базі зазначено, що будь-яка угода має фіксуватися договором, якщо операція відбувається з країною-нерезидентом, необхідно складати зовнішньоекономічний договір, в якому буде зазначатися, за правом якої сторони регулюється ця угода.

Основні вимоги щодо договорів, укладених в Україні, що встановлюється Цивільним кодексом України, є [14]: ціна за операцією встановлюється за домовленістю сторін; зміна цін дозволяється лише за певних обставин та випадків, якщо відбувається після укладення договору та регулюється законом або наявним договором; зміна ціни після укладання та виконання договору не допускається.

Ще одним зі способів коригування є використання бонусів. Використання бонусних стимулів як інструменту коригування рентабельності у відносинах між компанією-продавцем і компанією-покупцем є важливим елементом стратегічного управління.

Цей механізм передбачає закріплення умов надання бонусу в рамках угоди між сторонами та встановлення конкретних показників, які мають бути досягнуті з метою виплати бонусу.

Механізмом використання такого способу є:

1. Можливість й умови надання бонусу закріплюються в договорі;
2. Протягом року товари реалізуються продавцем за встановленими цінами;
3. Якщо ринковий рівень рентабельності не досягнуто, виплачується бонус.

При використанні способу коригування рентабельності через надання бонусів компанії-покупцювиникають деякі застереження, тому необхідно враховувати ризики, пов'язані з цим підходом.

Деякі з основних застережень включають:

1. Ризик нарахування ПДВ: У багатьох юрисдикціях, виплата бонусів може спричинити обов'язкове нарахування податку на додану вартість (ПДВ) на суму бонусу. Це може призвести до додаткових фінансових обтяжень для продавця та покупця. Перед використанням цього методу важливо консультуватися з фахівцем з податків для визначення відповідності законодавству щодо оподаткування.
2. Обґрунтування виплати бонусів в юрисдикції контрагента: У разі, якщо компанія-покупець і продавець розташовані в різних юрисдикціях, можуть виникнути проблеми з обґрунтуванням та оподаткуванням бонусів. Вимоги і правила в різних країнах можуть відрізнятися, що потребує уважної узгодженості.
3. Складнощі «прив'язки» розміру бонусів до рентабельності: Визначення конкретних критеріїв та умов для виплати бонусів, пов'язаних із рентабельністю, може бути складним завданням. Необхідно стежити за тим, щоб ці умови були чесними, об'єктивними та легко вимірюваними. Надто високий рівень складності може призвести до конфліктів і непорозумінь між сторонами.

4. Правовий контекст і регуляторні обмеження: Різні країни і галузі можуть мати свої власні правові обмеження та регуляторні вимоги щодо використання бонусних програм та угод. Важливо забезпечити відповідність усіх дій законодавству та регуляторним нормам.

Коригування фінансового результату як інструмент коригування рентабельності є також ефективною практикою коригування рентабельності. Цей підхід включає в себе ряд заходів і дій, спрямованих на оптимізацію фінансових показників підприємства з метою досягнення більш високої рентабельності. Ефективним є коригування саме операційних витрат та курсових різниць, що сприяє підвищенню рівня рентабельності.

Отже, проаналізувавши ці пункти, можна зробити висновок, що умови щодо ціни та вартості договору є обов'язковими, тому, якщо підприємство має ризик щодо низької рентабельності та застосування кредит- ноти, варто ці нюанси вказувати в умовах зовнішньоекономічного договору. Проте, якщо такого пункту не було додано, варто оформити додаткову угоду до такого договору, про що буде свідчити факт надання кредит-ноти та зменшення вартості товарів, внаслідок надання суми компенсації. Щодо оподаткування, оскільки в українському законодавстві не зазначено чіткого регулювання такого методу зміни ціни, то отримана кредит-нота від нерезидента буде розглядатися як маркетингова послуга. Згідно з п. 186 ПКУ місцем постачання маркетингових послуг є місце реєстрації постачальника, в такому випадку це буде митна територія України. Тому, під час отримання кредит-ноти від нерезидента така операція буде оподатковуватися ПДВ на суму винагороди [4]. При отриманні кредит-ноти фактично змінюється ціна на товари та в цілому вартість операції. Проте коригування податкового кредиту в такому разі не відбудеться, оскільки митна вартість ввезеного товару не зменшилась, а її зміни відбуваються лише на підставі аркуша коригування до митної декларації, який видається під час перетину митного кордону. Якщо митна вартість товарів не коригується, то і немає підстав щодо коригування сум податкового кредиту. Для компанії

необхідно зважити усі ризики наслідків застосування кредит-ноти та провести аналіз щодо визначення доцільності цього методу.

Отже, трансфертне ціноутворення продовжує залишатися важливою міжнародною проблемою для компаній у всьому світі. Це концепція, застосовна до контрольованих операцій, які вважаються транскордонними операціями між пов'язаними сторонами. Регулювання трансфертного ціноутворення має важливе значення для країн, щоб захистити свою податкову базу, усунути подвійне оподаткування та сприяти транскордонній торгівлі.

Існує п'ять різних встановлених методів трансфертного ціноутворення, щоб отримати ціну, яка відповідатиме принципу «витягнутої руки». Проблема трансфертного ціноутворення, з якою стикаються уряди країн та регулятори, полягає в складності адміністрування цих процесів.

Спростити міжнародну систему оподаткування, особливо трансфертне ціноутворення, зберігаючи при цьому справедливість і розумність для всіх залучених сторін, є складним завданням. Для кращого розуміння впливу та значення трансфертного ціноутворення важливо проводити емпіричні дослідження діючих методів та інструментів як на діяльність бізнесів зокрема, так і на економіку країни в цілому.

2.3. Документування операцій з трансфертного ціноутворення та звітування в розрізі цих операцій

В сучасному економічному середовищі, де компанії ведуть діяльність на міжнародному рівні, питання коректності формування та дотримання трансфертних цін стає надзвичайно важливим. Контрольовані операції, що базуються на принципах «витягнутої руки» та аналізу ринкової вартості, становлять ключовий елемент фіскальної стратегії будь-якої міжнародної компанії. Складання звіту про контрольовані операції, зокрема в частині операцій з трансфертними цінами, виявляється необхідним кроком для

забезпечення відповідності діяльності компанії з міжнародними стандартами та правилами.

Даний звіт має на меті не лише демонстрацію внутрішніх контрольних механізмів компанії, а й обґрунтування обраних стратегій у формуванні цін на товари та послуги між пов'язаними сторонами. Враховуючи підвищену увагу податкових органів до дотримання правил трансфертного ціноутворення, відповідний звіт стає необхідним інструментом для забезпечення прозорості та доказової бази при взаємодії з податковими органами.

Нормативне регулювання даної форми податкового контролю зосереджено в ст. 39 Податкового кодексу України, а також в Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 706 від 14.08.2015 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за № 1055/27500 від 03.09.2015 [43] (далі – Порядок № 706). Методичні рекомендації міжнародної спільноти з даного питання можна знайти в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб від 22.07.2010 року. Сутність моніторингу цін у контрольованих операціях визначена в п.п. 39.5.1.1. п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України – здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, отриманих, зокрема, на підставі запитів, надісланих відповідно до підпунктів 39.4.4 та 39.4.8 пункту 39.4 цієї статті, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до ст. 73 цього кодексу [38]. З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» посадові особи контролюючого органу, під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, поданих платником податків відповідно до пункту 39.4, мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків [43].

Безпосереднім предметом аналізу контролюючих органів в ході здійснення моніторингу цін у контрольованих операціях виступають:

1) звіти платників податків про контрольовані операції;

2) документація з трансфертного ціноутворення, надана за вимогою контролюючого органу;

3) будь-яка інформація, отримана контролюючим органом належним та допустимим шляхом;

4) будь-які інформаційні джерела.

Спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції), як метод податкового контролю трансфертного ціноутворення, проводиться контролюючим органом шляхом зіставлення показників податкової, фінансової звітності платника податку, даних митних декларацій, а також порівняння рівня цін та умов, що застосовуються платниками податків у контрольованій операції, із рівнем цін та умов у неконтрольованій(их) операції(ях) з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та/або виявлення фактів заниження платником податків податкових зобов'язань (п. 1 Розділу ІІ Порядку № 706) [26].

На практиці первинний аналіз інформації про здійснені контрольовані операції є безперервним процесом контролюючих органів, який проводиться протягом всього звітного періоду незалежно від того, чи платник податків подавав звіт про контрольовані операції за відповідний звітний період. Отримані в результаті первинного аналізу документи використовуються контролюючими органами при подальшому аналізі звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та прийнятті рішення про призначення перевірки таких операцій.

Окрім контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, контролюючі органи здійснюють безпосередній аналіз поданих звітів. При такому аналізі використовуються усі можливі інформаційні джерела, а також результати спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій (первинного аналізу

інформації про здійснені контрольовані операції). Крім того, як зазначено в п.3 розділу ІІІ Порядку № 706, під час проведення аналізу звітів враховуються результати фінансово-господарської діяльності платника податків, зокрема, але не виключно:

1) збитковість протягом декількох звітних (податкових) періодів;

2) невідповідність фінансових результатів (показників рентабельності) платника податків середнім показникам по галузі;

3) значний обсяг операцій з надання/отримання внутрішньогрупових послуг;

4) сплачене роялті та/або відсотки за фінансовими запозиченнями;

5) проведення господарських операцій, нетипових для поточної діяльності платника тощо.

ОЕСР розроблено детальніший перелік індикаторів потенційних ризиків, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, які можуть бути виявлені шляхом міждержавного обміну інформацією відповідно до Кроку 13 Плану BEPS:

1) фінансовий результат платника податків відрізняється від результатів зіставних юридичних осіб;

2) фінансовий результат не відображає тенденцій ринку;

3) юридична особа-нерезидент, яка не виконує значних функцій, не використовує значні активи та не несе значних ризиків, має значні прибутки;

4) юридична особа-нерезидент має значні прибутки, які оподатковуються за низькою податковою ставкою;

5) юридична особа-нерезидент виконує значні функції, використовує значні активи та несе значні ризики, але несе невеликі прибутки (несе невеликі збитки);

6) група здійснює діяльність в офшорних юрисдикціях;

7) здійснювалася реструктуризація, зокрема, переміщення активів;

8) об'єкти інтелектуальної власності відокремлені від відповідної діяльності в межах групи;

9) до складу групи входять маркетингові компанії, розташовані за межами ключових ринків збуту;

10) до складу групи входять закупівельні компанії, розташовані поза ключовими виробничими локаціями;

11) обсяг податку на прибуток підприємств (корпоративного податку), що фактично сплачується до бюджету, на постійній основі менший за обсяг нараховуваного податку;

12) до складу групи входять компанії, які мають подвійне резидентство;

13) до складу групи входять компанії, що не є резидентами жодної з держав;

14) група розкриває доходи, які не оподатковуються в жодній юрисдикції;

15) інформація, отримана в результаті міждержавного обміну, не відповідає відомостям, що були попередньо надані платником податків [4].

Як зазначено вище, в Україні процедура моніторингу є схожою та в цілому відповідає міжнародним стандартам, проте має свої особливості. Так, можна виділити три етапи в процедурі моніторингу контрольованих операцій.

І етап – первинний аналіз інформації. На цьому етапі контролюючий орган аналізує інформацію, яка міститься в податковій, фінансовій звітності, митних деклараціях платника податків, а також інформацію про ціни та умови контрольованих операцій і аналогічну інформацію про зіставні неконтрольовані операції. Цей етап є базовим, оскільки з урахуванням його результатів відбувається подальший аналіз звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення, а також приймається рішення про проведення перевірки. Аналіз звітів про контрольовані операції здійснюється, зокрема, шляхом співставлення даних податкової звітності платника податків. До уваги беруться, зокрема, такі відомості:

1) з митних декларацій – щодо обсягів експортно-імпортних операцій з окремими нерезидентами;

2) з податкових декларацій з податку на прибуток – щодо збільшення фінансового результату звітного періоду на суму 30 відсотків вартості товарів,

придбаних у нерезидентів, зареєстрованих у державах, зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України; на суму перевищення нарахованих процентів, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами (рядки 3.1.7 та 3.1.1 додатка РІ до рядка 03 РІ податкової декларації);

3) з єдиного реєстру податкових накладних – щодо операцій з постачання послуг нерезидентами на митній території України;

4) зі звіту про фінансовий результат – щодо фінансових витрат (рядок 2250).

Контролюючий орган має право звернутися з письмовим запитом про надання додаткової інформації, якщо проведений аналіз свідчить про наявність ризиків невідповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» або заниження податкових зобов'язань. Такий запит подається в порядку, передбаченому п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України, – у запиті вказуються підстави його направлення, інформація, яка підтверджує наявність цих підстав, а також перелік інформації та документів, які має надати платник податків. Запит завіряється підписом керівника контролюючого органу (або іншою уповноваженою особою) і печаткою. Якщо ці вимоги не виконуються, платник податків звільняється від обов'язку надати запитувану інформацію. Якщо ж запит контролюючого органу відповідає всім викладеним вище вимогам, запитувану інформацію необхідно надати протягом 15 робочих днів з дня отримання запиту [56].

Якщо під час первинного аналізу інформації платник податків виявив самостійно або контролюючий орган повідомив про невідповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», платник податків має право провести самостійне коригування ціни і сум податкових зобов'язань (за умови, що внаслідок таких дій не буде зменшена сума податкових зобов'язань). Під час самостійного коригування платник податків може на власний розсуд обрати показник коригування (максимальне чи мінімальне значення діапазону цін або рентабельності). Контролюючий орган коригує ціни і суми податкових зобов'язань до рівня медіани діапазону цін (рентабельності), що може призвести

до значного збільшення податкових зобов'язань платника. Суму податкових зобов'язань, визначену шляхом самостійного коригування, необхідно сплатити протягом 10 календарних днів з дня проведення такого коригування. У разі несвоєчасної сплати нарахування пені розпочинається після спливу 270 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання [28].

II етап – аналіз звітів про контрольовані операції. Основним завданням цього етапу є контроль за своєчасністю подачі звітів про контрольовані операції, а також повнотою вказаних у них відомостей. Під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції контролюючий орган використовує джерела, які містять інформацію про господарську діяльність платника податків, про зіставні операції і осіб, а також результати первинного аналізу інформації. Окрема увага приділяється фінансово-господарським показникам, які можуть свідчити про невідповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Наприклад, ОЕСР у п. 1.35. параграфа D.1 розділу I Настанов щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (у ред.2010 року) зазначає, що невідповідність фінансового результату середнім показникам по галузі може свідчити про те, що прибуток, який платник податків отримує в результаті співпраці з пов'язаними особами, не відповідає прибутку, який він міг отримати в результаті співпраці з незалежними компаніями (за умови проведення необхідних коригувань для зіставності показників). Інший приклад – збитковість протягом декількох звітних періодів поспіль. За таких умов незалежна компанія, яка не входить до складу групи компаній, припинить діяльність, тоді як компанія, діяльність якої більшою мірою спрямована на задоволення потреб групи, продовжує роботу для забезпечення загального прибутку групи. Така ситуація може розцінюватися контролюючим органом як підтвердження невідповідності принципу «витягнутої руки», оскільки збиткова компанія нібито не отримує належної компенсації за свої товари (роботи, послуги) [67].

Якщо аналіз звітів про контрольовані операції свідчить про невідповідність принципу «витягнутої руки», ДПС за запитом контролюючого органу або самостійно може прийняти рішення про направлення платникові податків запиту про надання документації з трансфертного ціноутворення. Такий запит може направлятися не раніше 1 жовтня року, наступного за календарним роком, коли була здійснена контрольована операція. Платник зобов'язаний надати документацію в орган, зазначений у запиті, протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту. Оскільки ПК України містить досить широкий перелік інформації, що має включатися до документації з трансфертного ціноутворення, доцільно підготувати її заздалегідь, а після отримання запиту лише за необхідності оновити її.

III етап – аналіз документації з трансфертного ціноутворення. На цьому етапі контролюючий орган перевіряє повноту розкриття інформації в документації відповідно до вимог пп. 39.4.6. п. 39.4. ст. 39 Податкового кодексу України.

Документація з трансфертного ціноутворення обов'язково має містити такі дані:

1) відомості про юридичну особу – сторону контрольованої операції і асоційованих осіб (у звітному році і на момент подачі документації);

2) загальний опис діяльності групи компаній;

3) опис структури управління платника податків, схема його організаційної структури;

4) опис діяльності та стратегії ділової активності платника податків;

5) відомості про участь у реструктуризації або передачі нематеріальних активів у звітному або попередньому році;

6) опис контрольованої операції (необхідно додати копії договорів);

7) опис товарів (робіт, послуг);

8) дані про фактично здійснені розрахунки в контрольованих операціях;

9) фактори, які вплинули на формування ціни;

10) функціональний аналіз контрольованої операції;

11) економічний і порівняльний аналіз з неконтрольованими зіставними операціями;

12) відомості про здійснене самостійне пропорційне коригування.

Якщо в документації наявна неповна інформація з питань, викладених вище, контролюючий орган направляє запит з вимогою про надання інформації, якої бракує. Строк надання запитуваної інформації – 30 календарних днів з дня отримання запиту. Ненадання документації у передбачений строк є підставою для проведення перевірки. Крім повноти розкриття інформації, контролюючий орган також досліджує достатність і повноту обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Результати аналізу документації, які свідчать про невідповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», використовуються під час прийняття рішення про проведення перевірки як підтвердження наявності підстав для її проведення.

У 2023 році всі учасники міжнародних груп компаній (далі – МГК) повинні надавати додаткову документацію щодо трансфертних операцій в розрізі [56]:

1. Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (далі – Повідомлення про МГК). Це повідомлення має бути подане до 1 жовтня 2023 року, як це передбачено в пункті 53 підрозділу 10 Перехідних положень Податкового кодексу України (ПКУ). Важливо відзначити, що Повідомлення про МГК подають всі учасники відповідної МГК, у яких були контрольовані операції.

2. Звіт у розрізі МГК – якщо платник податків є материнською компанією МГК та є платником податку на прибуток. Ця вимога вперше застосовується для звітування за 2022 рік відповідно до абзацу 3 пункту 39.4.10 ПКУ, який визначений в пункті 53 підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ. Проте материнські компанії МГК повинні також відповідати умові, що сукупний консолідований дохід МГК перевищує еквівалент 750 млн євро (відповідно до абзацу 2 пункту 39.4.10 ПКУ).

Материнським компаніям МГК, які є платниками податку на прибуток, треба подати як Звіт у розрізі МГК, так і Повідомлення про МГК до 1 жовтня

2023 року. Учасникам МГК, які не є материнськими компаніями, але є резидентами України, Звіт у розрізі МГК подається:

- Якщо сукупний консолідований дохід МГК перевищує 750 млн гривень.
- Якщо вони відповідають хоча б одній умові з абзацу 4-7 пункту 39.4.10 ПКУ.

Звіт про контрольовані операції слід подавати щорічно до 1 жовтня наступного року (згідно з пунктом 39.4.2 Податкового кодексу України) *приклад Звіту про контрольовані операції наведено в додатку А.*

Звітність щодо трансфертного ціноутворення (ТЦУ) сама по собі не призводить до податкового зобов'язання, оскільки ця інформація включається в декларацію щодо податку на прибуток. Проте існують штрафи, пов'язані з неподанням звітності по ТЦУ, які обчислюються на основі розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (ПМ), установленого на 1 січня податкового (звітного) року. Отже, штрафи за неподання звітності по ТЦУ для звітної кампанії 2023 року такі:

1. Неподання Звіту про контрольні операції – штраф у розмірі 300 ПМ, що становить 744,300 гривень (= 2,481 гривень × 300).
2. Неподання Повідомлення про групу зв'язаних осіб – штраф у розмірі 50 ПМ, що складає 124,050 гривень (= 2,481 гривень × 50).

Важливо пам'ятати, що сплата штрафу не звільняє платника від обов'язку подачі звітів по ТЦУ, включаючи Повідомлення про групу зв'язаних осіб. Крім того, може бути нарахований додатковий штраф у розмірі 5 ПМ за кожен календарний день прострочення подачі Звіту про контрольні операції, документації по ТЦУ, Повідомлення про групу зв'язаних осіб та інших звітів по ТЦУ (пункт 120.3 Податкового кодексу України).

Порівнюючи процедуру моніторингу контрольованих операцій в Україні зі стандартами ООН та ОЕСР, можна виділити деякі аспекти, які, на нашу думку, потребують покращення. Так, відповідно до міжнародних рекомендацій контролюючий орган уперше контактує з платником податків незадовго до

прийняття рішення про проведення перевірки, закінчивши самостійний аналіз інформації, доступ до якої контролюючий орган може отримати самостійно. В Україні ж контролюючий орган, крім подання запиту на отримання документації з трансфертного ціноутворення на третьому етапі моніторингу, має право подавати запити на отримання додаткової інформації в порядку, передбаченому ст. 73 ПК України, на етапах первинного аналізу інформації, аналізу звітів та після аналізу документації, що має наслідком витрачання додаткових ресурсів як з боку платника податків, так і з боку контролюючого органу. Доцільним видається обмежити кількість контактів між контролюючим органом та платником податків лише двома запитами – запитом на надання документації з трансфертного ціноутворення та запитом на надання додаткової інформації, якщо в результаті аналізу документації з трансфертного ціноутворення не вдалося встановити всі необхідні дані.

Також, на відміну від рекомендацій ОЕСР, порядок проведення моніторингу в Україні не передбачає обов'язку контролюючого органу підготувати фінальний звіт за результатами проведеного дослідження. Результати моніторингу частково відображаються в інформаційному повідомленні, що надсилається як обґрунтування доцільності проведення перевірки, проте платник податків не має можливості з ним ознайомитись. Формування підсумкового звіту за результатами моніторингу, примірник якого надсилався б платникові податків для ознайомлення (за аналогією з актом або довідкою про проведення перевірки), має низку позитивних наслідків.

По-перше, платник податків розумітиме, в якому напрямі здійснюватиметься податкова перевірка, по-друге, матиме можливість, виходячи з інформації, викладеної в звіті, оскаржити наказ про проведення перевірки як безпідставний, та по-третє, в результаті ознайомлення зі звітом платник податків розумітиме, які саме операції здаються контролюючому органу ризиковими.

Ще однією відмінністю є відсутність законодавчо закріплених критеріїв ризиковості, які мають аналізуватися під час проведення моніторингу. Виокремлення таких критеріїв є важливим для підвищення об'єктивності

здійснюваного контролюючим органом дослідження. Прикладом для України може стати досвід Канади, де запроваджена Інтегрована система оцінки ризиків, яка в автоматизованому режимі поєднує інформацію з баз даних контролюючого органу та різноманітних форм звітності, що подається до контролюючого органу. Після цього узагальнена інформація аналізується з використанням алгоритмів (близько 200), за допомогою яких оцінюється ризикованість кожного платника податків. Платники податків, визначені як такі, що мають середній або високий рівень ризику, надалі аналізуються повторно із залученням працівників контролюючого органу та додаткової інформації. Результатом такого аналізу є формування переліку платників податків, що підлягатимуть перевірці.

Запровадження такого механізму в Україні зменшить рівень суб'єктивності результатів моніторингу, а також розвантажить податкові органи. Зрозуміло, що введення в дію алгоритмів та автоматизованої системи є довготривалим процесом, проте формалізація критеріїв ризикованості може бути здійснена навіть шляхом видання листа ДПС з відповідними роз'ясненнями. Попри рекомендаційний характер таких листів, вони сприятимуть реалізації принципу правової визначеності для платника податків, оскільки контролюючий орган, як правило, дотримується позицій, викладених у листах ДПС.

Платник податків матиме можливість передбачити наслідки вчинюваних ним контрольованих операцій для подальшого податкового контролю та, можливо, через це відмовитися від здійснення окремих операцій. Запровадження вказаних змін, на нашу думку, не позбавить контролюючі органи інструментів для здійснення дієвого контролю за відповідністю контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», проте убезпечить платників податків від тиску з боку контролюючих органів.

Висновок до розділу 2.

Отже, облік трансфертного ціноутворення у сучасному фінансовому управлінні та податковій стратегії багатонаціональних корпорацій та міжнародних підприємств стає необхідною інтегральною частиною. Це обумовлено потребою точного визначення внутрішніх цін на товари, послуги і майно, що обмінюються між юридичними суб'єктами, розташованими у різних юрисдикціях. Трансфертне ціноутворення, визначаючи ціни на внутрішньому ринку між пов'язаними сторонами, що діють у різних країнах, стає перед складним завданням, спрямованим на забезпечення об'єктивності та справедливості. Основна мета цього процесу полягає в запобіганні податковому уникненню та зловживанням через неправильний перерозподіл прибутку між різними податковими юрисдикціями.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах є комплексною системою методологічних підходів та процедур, спрямованих на досягнення оптимальної ефективності та подальшого розвитку облікової системи. У контексті обліку трансфертного ціноутворення важливе значення має вибір методики, яка дозволяє ефективно вести облік операцій з трансфертними цінами, охоплюючи систему і послідовність використання конкретних методів та підходів у бухгалтерському обліку. Первинні документи виступають важливою основою для бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, оскільки вони містять повну інформацію про усі господарські операції.

У світлі сучасних економічних реалій трансфертне ціноутворення залишається актуальною та важливою проблемою для компаній у всьому світі. Це концепція, яка застосовується до контрольованих операцій, розглядаючи їх як транскордонні операції між пов'язаними сторонами. Регулювання трансфертного ціноутворення має вагоме значення для країн, спрямоване на захист податкової бази, усунення подвійного оподаткування та сприяння транскордонній торгівлі.

РОЗДІЛ 3
РЕГУЛЯТОРНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІННЯ ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

3.1. Аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування

Аналіз податкових ухилень – це невід'ємна складова ефективного фіскального управління, яке відіграє ключову роль у забезпеченні стабільності та розвитку економіки. Податкові ухилення викликають значні втрати для державного бюджету, порушують принципи справедливості та рівності перед законом, та впливають на загальний клімат бізнесу. Детальний аналіз таких практик є важливим кроком у виявленні їхніх причин та налагодженні ефективних механізмів для запобігання податковим ухиленням, сприяючи створенню більш прозорої та стійкої податкової системи. В даному дослідженні буде проаналізовано різні типи податкових ухилень, їхні наслідки для економіки та можливі шляхи подолання цього явища з метою забезпечення ефективного податкового адміністрування та сприяння стійкому економічному зростанню.

Під час дії воєнного стану в Україні податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки – зупинені, крім визначених виключень, (*які не стосуються перевірок з питань трансфертного ціноутворення)* (п.п. 69.9 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» Кодексу).

Слід також зазначити, що по перевірках, які завершено, терміни надання заперечень до акту перевірок та оскарження прийнятих податкових повідомлень рішень також призупиняються на період воєнного стану в Україні.

При цьому по зупинених відповідно до вищевказаних норм Кодексу перевірках з питань дотримання принципу «витягнутої руки» визначені пп.39.5.2.8 ст.39 Кодексу терміни проведення таких перевірок також призупиняються.

Отже, в ході даних обставин, для аналізу було визначено період 2014-2021 року.

Одним зі способів уникнення від оподаткування вважається метод переміщення прибутку за допомогою офшорних схем. Під терміном «уникненням від оподаткування за допомогою офшорних схем» розуміється застосування з боку платників податків наступного інструментарію: використання всіх дозволених законом засобів зменшення податкового тягаря, тобто легальна мінімізація податкових зобов'язань, зокрема транскордонне агресивне податкове планування, податкова оптимізація, зловживання правом або використання недобросовісних практик, у тому числі використання розбіжностей, колізій та прогалин між різними національними системами оподаткування (подвійні вирахування або звільнення), а також пільгового оподаткування окремих видів діяльності або доходу, маніпулювання статусами резидентності за допомогою якого здійснюється переведення прибутку українського походження без належного оподаткування податком на прибуток підприємств до країн з нижчими або нульовими податковими ставками.

Офшорні схеми вирішують одразу декілька завдань, а саме [4]:

- уникнення оподаткування всередині країни (транскордонне переміщення прибутку), виведення за кордон фінансових результатів політичної корупції;

- захист заощаджень та інвестицій, зниження ризиків рейдерства й спрощення судового захисту майнових інтересів (вихід з-під юрисдикції українських судів, які вважаються ненадійними з огляду на політичну залежність та корумпованість);

- втеча (еміграція) капіталів, зокрема через нестабільність податкового законодавства та несприятливий інвестиційній клімат;

- страхування від валютних ризиків і ненадійної банківської системи, зокрема доступ до більш якісних фінансових послуг.

Переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій в умовах «економіки пандемії» (2020-2021 рр.) можна оцінити у діапазоні 120-200

млрд грн на рік, що має наслідком недонадходження податків до бюджету у розмірі від 15 до 35 млрд грн на рік.

Сьогодні в Україні створено можливість кардинального зламу тривалого домінування «офшорних конструкцій» в економіці. Останніми роками країна активізувала співпрацю з ОЕСР: у 2017 році приєдналася до Плану з розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку (План BEPS), в лютому 2019 року ратифікувала Багатосторонню конвенцію про реалізацію заходів щодо запобігання ерозії бази і зміщення прибутку (MLI), у 2020 році прийняла «антиофшорний» Закон № 466-IX (далі – Закон 466), а у поточному році здійснила кроки з впровадження міжнародного стандарту щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки в податкових цілях (так званий CRS Стандарт ОЕСР) [59].

При цьому, ратифікація MLI та норми Закону 466 перенесли до національного нормативного поля не лише так званий Мінімальний стандарт Плану BEPS, а й впровадили нові механізми боротьби з офшорами, насамперед правила оподаткування контрольованих іноземних компаній, запобігання уникненню статусу постійного представництва. В таких умовах головною загрозою залишається не відсутність власне нормативного інструментарію боротьби з офшорними схемами, а низька інституційна спроможність контролюючих органів з цім якісно працювати (зберігаються корупційні ризики, відсутні достатні фінансові ресурси). Бо навіть «старий» антиофшорний інструментарій (контроль трансфертного ціноутворення або ТЦУ), який запроваджено ще з 2013 року, як слід не опановано, а вже запроваджуються нові вартісні вагові механізми боротьби з переміщенням прибутків за кордон [88].

Контроль за трансфертними цінами залишається невпевненим (повнота контролю) та слабким (ефект для бюджету), маючи скоріше профілактичний ефект з огляду на масовість самостійного коригування платниками податків корегувань до трансфертних цін та баз оподаткування. Тривалий час охоплення перевірками компаній, що здійснюють контрольовані операції, не перевищує 0,6% та генерує майже імітаційні результати роботи [1].

Підсумки діяльності ДПС на цьому напрямку у 2021 році можна вважати такими, що не досягли суттєвих результатів. В той же час за підсумками року спостерігається зменшення обсягів офшорних схем в цілому, зокрема за рахунок кризи та психологічних ефектів.

Таблиця 3.1. **Щодо стану контролю трансфертного ціноутворення за 2014-2020 роки (млрд. грн.)**

		2015	2016	2017	2018	2019	2020
Звіти про контрольовані операції (КО)							
1	кількість звітів	2 938	2 777	2 055	2 378	2 398	2 325
2	на суму	1 555	2 408	1 560	2 429	2 566	2 500
Перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»							
3	кількість розпочатих перевірок	4	30	17	24	10	5
4	кількість завершених перевірок	3	6	24	20	17	2
5	донараховано податку на прибуток підприємств	0,03	0,072	0,3	0,23	0,35	0,11
6	зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств	0,04	0,2	3,52	1,56	0,59	0,006
7	стягнуто до бюджету штрафних санкцій	0,01	0,05	0,02	0,03	0,02	0,01
8	надійшло до бюджету за результатами перевірок	0,003	0,007	0,074	0,007	0,013	0
Результати самостійного коригування платниками податків трансфертних цін							
9	кількість платників, якими проведено коригування	238	252	246	303	292	дані відсутні
10	сума збільшення оподатковуваного доходу	0,46	2	1,59	3,21	2,3	дані відсутні
11	сума зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	1,97	2,16	2,62	3,38	1,43	дані відсутні

*Джерело: дані Державної податкової служби України.

Зважаючи на таблицю 3.1., наявність проблем з застосуванням контролю трансфертного ціноутворення як механізму припинення уникнення від сплати податків підкреслюють дослідження щодо найбільш поширених експортних позицій українського походження (залізної руди та продуктів сільського господарства), які масово потрапляли під схему «експорт за ціною нижчою за ринкову» [41]:

- експорт залізної руди був як мінімум на 20% недооцінений, що за умови екстраполяції даних гірничої промисловості на національний експорт дозволяє дійти висновку, що переміщення прибутків за кордон до низькоподаткових юрисдикцій коштує Україні приблизно 3 млрд євро на рік, а недонадходження податків до бюджету щороку сягає 750 млн євро.
- невідповідність між заявленими й ринковими цінами для пшениці та кукурудзи складає відповідно 10,4% та 7,6%, що говорить про переміщення прибутку за кордон на суму близько 1,5 млрд дол США, що має наслідком втрати бюджету до 270 млн дол США щороку.

В цілому за 2020 рік падіння ВВП склало 4,2% від ВВП, а зменшення обсягів експорту товарів та послуг склало відповідно 1,7% та 28,5% (порівняно з 2019 роком). Ще одним з основних проявів пандемії стала «втеча» інвестицій - у минулому році встановлено п’ятирічний антирекорд залучення прямих іноземних інвестицій в країну - мінус 117 млн дол США [46].

Збільшення обсягів грошових потоків через офшорні зони стало предметом пильної уваги для багатьох країн та міжнародних організацій. Цей явище спричиняє серйозні виклики для економічної стабільності та справедливості в глобальному масштабі. Аналіз обсягів грошових потоків через офшори є ключовим інструментом у розумінні механізмів, які лежать в основі міжнародної фінансової системи [14]. Це дозволяє виявити тенденції, що допоможуть прийняти ефективні рішення для забезпечення прозорості та справедливості в міжнародних фінансових операціях. У цій таблиці наведено обсяги грошових потоків, що протікають через офшори, зокрема вказані основні

країни-отримувачі та категорії активів, що найчастіше використовуються для цих цілей, що зображено на таблиці 3.2.

Прогнозні обсяги інструменту «уникнення від оподаткування за допомогою офшорних схем» імовірно знаходяться у діапазоні 120-200 млрд грн, що має наслідком потенційні втрати податку на прибуток у розмірі від 15 до 35 млрд грн (попередня оцінка – відповідно 130-220 млрд грн та від 23 до 40 млрд грн). Сюди входять гроші переважно виведені через трансфертне ціноутворення.

Таблиця 3.2. **Обсяги грошових потоків через офшори за 2019–2020 рр. (тис. дол. США)**

Країни	**Експорт - 2019**	**Експорт - 2020**
Андорра	133,23	348,4
Антигуа і Барбуда	631,86	607,8
Багамські Острови	11 069,9	10 873,5
Барбадос	2 468,93	1 799,51
Беліз	11 578,3	7 438,98
Бермудські Острови	1 368,67	299,39
Британські Віргінські Острови	169 503	155 093
Вануату	397,66	384,7
Віргінські острови (США)	262,59	5 837,7
Гібралтар	4 717,14	2 859,5
Кайманові острови	1 421,78	2 264,8
Ліберія	13 241,4	13 545,1
Маршальські острови	29 513,6	36 040
Монако	1 234,65	346
Острів Гернсі	767	363,4
Острів Джерсі	608,2	1 140,5
Острів Мен	38 116,6	38 739,8
Острови Кука	1 000,5	547
Палау	729,2	947,8
Панама	23 147,8	22 945,4
Сейшельські острови	5 489,51	7 642,4
Сент-Вінсент і Гренадіни	1 915,2	3 733,2
Сент-Кітс і Невіс	3 368,19	2 271,17
Загалом	**322 685**	**316 069**

**Джерело: за даними Держстату.*

Згідно таблиці 3.2. Отриманий результат корелюється з прогнозом Tax Justice Network, за яким річні податкові втрати від незаконних транскордонних потоків (торгових, банківських та інвестиційних) складають 650,1 млн дол США

(близько 17,5 млрд грн), у минулому році втрати оцінювались у сумі 770 млн дол США.

Шляхами удосконалення можна виділити такі як [64]:

- активізувати міжнародне співробітництво з питань захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення сплати податків, а саме:

- перегляд умов Угоди від 7 лютого 2017 року між Україною та США для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA). Країна повинна не тільки надавати Урядові США інформацію про рахунки громадян США в Україні, а й почати отримувати дані щодо рахунків українців в США (дотримання принципу взаємності - двосторонній режим);

- продовження політики перегляду двосторонніх Угод про усунення подвійного оподаткування, що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування (насамперед Нідерланди, Швейцарія, США і т.д.);

- завершити приєднання до процедури автоматичного обміну фінансової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard OECP (CRS);

- запровадження посиленої фінансової відповідальності за приховування доходів (переміщення прибутків) саме до офшорних (низькоподаткових) юрисдикцій з одночасним проведенням справжньої амністії капіталів, якщо поточна амністія, яка на цей час триває та має низку недоліків – не дасть суттєвих результатів;

- - сконцентрувати міжнародний інструментарій захисту національної податкової бази від транснаціональних схем уникнення від сплати податків (контроль ТЦУ, План BEPS, MLI, КІК, CRS, BEPS 2.0 та інші) в окремих потужних підрозділах Міністерства фінансів, податкової служби та, частково, в митної службі з належним фінансуванням, чисельністю та компетенцією персоналу.

Україна, як і багато інших країн, стикається зі складними викликами у сфері оподаткування, зокрема у сфері податкових ухилень та уникнення оподаткування. Аналіз фіскального ефекту таких схем у 2020 році в Україні став об'єктом дослідження з метою виявлення тенденцій та наслідків для державного бюджету.

Таблиця 3.3. **Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні у 2021 році.**

Схема	**Податки (платежі), яких вона дозволяє уникати**	**Приблизні обсяги** (млрд на рік)	**Приблизні втрати бюджету** (млрд на рік)	**Примітки**
порушення митних правил, контрабанда та корупція на кордоні	ПДВ+акцизи+ мита	226-380	70-120	*зростання стримано кризою, але поступово продовжується*
офшорні схеми	податок на прибуток (далі - ПП), податок на репатріацію	120-200	15-35	*зменшення схеми, зокрема внаслідок кризи*
конвертаційні та/або транзитні центри, податкові ями	ПП+ПДВ+ ЄСВ+ПДФО+ військовий збір	до 120	17-25	*стійка зростальна динаміка, поки що демонструється інституційна неспроможність держави подолати зазначені схеми*
контрафакт, нелегальна торгівля	ПП+ПДВ+ акцизи	85-105	38-43	
формування схемного податкового кредиту (скрутки)	ПДВ	144-180	24-30	*різноспрямовані тренди*
оренда с/г земель та сільгосппродукції	ПДФО+ПП+ЄСВ+військовий збір	24-118	10-46.5	*збільшення*

Наведена таблиця 3.3. порівнює різні типи схем, що спричиняють податкові втрати, включаючи порушення митних правил, офшорні схеми,

конвертаційні та транзитні центри, контрафактну торгівлю та інші. Цей аналіз допомагає зрозуміти обсяги втрат бюджету від кожної з наведених схем та визначити пріоритетні напрямки для подальших заходів у сфері податкової політики. Особлива увага приділяється тенденціям у розвитку цих схем та ефективності заходів щодо їхнього ліквідації, зокрема в умовах економічної кризи та інституційної нестабільності [41].

Здійснений аналіз обсягів грошових потоків через різноманітні схеми ухилення та уникнення оподаткування в Україні у 2021 році підкреслює серйозний вплив таких практик на податкову стійкість країни. Згідно з наведеними даними, найбільш значущими є втрати бюджету від порушень митних правил, контрабанди та корупції на кордоні, а також від контрафакту та нелегальної торгівлі. Стійка зростальна динаміка конвертаційних та транзитних центрів, а також податкових ям, свідчить про необхідність ефективних інституційних реформ та змін в податковій політиці.

Аналіз даних показує, що офшорні схеми залишаються однією з найбільш серйозних проблем в контексті уникнення податків в Україні. Приблизно 15-35 мільярдів гривень річних обсягів грошових потоків через офшори вказують на значний обсяг податкових втрат у результаті цих практик. Незважаючи на певне зменшення внаслідок кризи, офшорні схеми залишаються складною проблемою для фіскальної стійкості країни. Важливо звернути увагу на необхідність посилення контролю та регулювання міжнародних фінансових операцій з метою уникнення подібних фіскальних втрат у майбутньому. Проведення ретельного моніторингу фінансових потоків та впровадження ефективних механізмів прозорого обліку доходів з офшорних операцій є ключовими завданнями для забезпечення стійкого розвитку економіки та підвищення довіри до податкової системи [46]. У свою чергу, впровадження сучасних міжнародних стандартів прозорості та обміну інформацією може допомогти ефективно боротися з офшорними схемами та зменшити податкові втрати для державного бюджету. Однак необхідно враховувати, що наведені дані є лише приблизними оцінками, а фактичні втрати бюджету можуть бути навіть вищими. Для забезпечення

стійкої фіскальної політики та ефективного управління державними фінансами в Україні необхідно приділяти пріоритетну увагу боротьбі з вказаними схемами, зміцненню інституційної спроможності та впровадженню системних реформ в сфері оподаткування.

3.2. Стратегії регуляторів у сфері детінізації офшорного бізнесу зокрема контрольованих іноземних компаній

В сучасному світі розвиток глобальних економічних відносин та інтенсивний обмін технологіями вимагають належного контролю над діяльністю іноземних компаній, які функціонують на території різних країн. Поняття контрольованих іноземних компаній у сучасному економічному середовищі стає особливо актуальним, оскільки це спричиняє необхідність впровадження ефективних механізмів регулювання їхньої діяльності та забезпечення взаємодії з національними законодавчими та контрольними органами.



Рис. 3.1. Визначення контрольованої іноземної компанії

Контрольована іноземна компанії (далі - КІК) – це юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної або юридичної особи-резидента України, більш детально визначення КІК наведено на рисунку 3.1[38].

Отже, як наведено на рисунку 3.1. такою компанією може бути як юридична особа, так і утворення без статусу юридичної особи. Наявність у компанії статусу юридичної особи визначають за законодавством країни, у якій вона зареєстрована. Що ж стосується утворень без статусу юридичної особи, то до них належать трасти, партнерства, фонди, та, зокрема, організаційно-правові форми, передбачені постановою Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 р. № 480. Контролюючою особою є фізична особа або юридична особа-резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.

Відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України фізична особа-резидент України або юридична особа-резидент України зобов'язана повідомляти контролюючий орган про [38]:

- кожне безпосереднє або опосередковане набуття частки в іноземній компанії;
- початок здійснення контролю над іноземною компанією;
- заснування, створення або набуття майнових прав на частку в активах та їх відчуження;
- ліквідацію або відчуження майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи.

Юридичний контроль визначають через володіння відповідною часткою в іноземній компанії.

Зокрема, щоб вважатися контролером, податковий резидент України повинен володіти часткою в розмірі:

- понад 50 % (наприклад, 50,01 %); або

- понад 25 %, якщо разом з іншими податковими резидентами він володіє частками в розмірі щонайменше 50 % (у 2024 році мінімальний розмір частки для цього критерію буде знижено із 25 % до 10 %).

Цікаво те, що в першому випадку резиденту потрібно мати частку *понад* 50 % (наприклад, 50,01 %), тоді як у разі спільного володіння компанією сукупна частка резидентів України має сягати *принаймні* 50 % (тобто достатньо буде 50 %). Наразі в парламенті розглядають Законопроєкт № 8137, який має усунути цю неузгодженість і встановити для обох критеріїв мінімальний розмір частки в розмірі принаймні 50 %.

В умовах глобалізації світової економіки і ускладнення міжнародних бізнес-структур, правила оподатковування КІК (controlled foreign companies CFC) є одним з актуальних способів протидії міжнародному ухиленню від оподатковування, що супроводжується офшоризацією бізнесу.

Серед основних напрямків деофшоризації економіки України є саме контроль за діяльністю учасників таких компаній та встановлення правил КІК (що є одним із кроків BEPS). Оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній (КІК) є кроком 3 у плані BEPS та повинно бути запроваджено на рівні контролюючої (фізичної чи юридичної) особи.

Правила КІК знайшли відображення у законопроекті №1210 від 30.08.2019 р., що передбачає внесення змін до ПКУ. Метою цього законопроекту є імплементація в українське податкове законодавство стандартів BEPS.

Сутність цих правил КІК в тому, що держава повинна володіти повною інформацією про контрольовані іноземні компанії своїх податкових резидентів. Якщо головна мета використання КІК – це умисне заниження податкових зобов’язань, то такий бізнес не може бути законним. Сутність КІК полягає в тому, що їхній прибуток оподатковує держава, податковим резидентом якої є особа, що контролює іноземну компанію.

Сучасні правила оподатковування КІК, які мають назву anti-deferral rules і anti-avoidance rules, по-перше, мають як фіскальну, так і контрольно-інформаційну цілі; по-друге, використовують як визначення «контролюючої

особи КІК», засноване на декількох критеріях контролю (юридичному, економічному та фактичному), так і доходу КІК, що підлягає оподатковуваного (дозволяє уникнути маніпулювання платниками податків пасивною та активною частинами доходів в умовах офшоризації національного бізнесу) [73].

Правила оподатковування КІК відносяться до більш широкої групи правових норм, спрямованих на протидію ухиленню від оподатковування поряд із правилами трансферного ціноутворення та правилами недостатньої капіталізації. На відміну від існуючих у 60-90 рр. минулого століття правил оподатковування КІК, які були спрямовані на протидію необґрунтованій «відстрочці оподатковування», що являє собою лише одну з форм ухилення від оподатковування (вузька мета і сфера застосування anti-deferral rules), сучасні правила спрямовані на протидію іншим формам ухилення від оподатковування (anti-avoidance rules) [71].

Загалом, імплементація правил КІК може стати ефективним механізмом деофшоризації, який гармонійно доповнив би чинні правила трансферного ціноутворення. Проте важливо пам'ятати, що впровадження правил КІК в українське законодавство повинно бути розроблено з урахуванням світового.

Однією з найбільш очікуваних змін в ухваленому законопроєкті «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення оподаткування контрольованих іноземних компаній» є вилучення із розділів ПКУ, які регулюють порядок розрахунку об’єкту оподаткування та частини скоригованого прибутку КІК, норм трансфертного ціноутворення.

Розрахунок фінансового результату КІК передбачає окреме врахування результату операцій з цінними паперами та деривативами, виключення результатів операцій з переоцінки (дооцінки та уцінки), зміни облікової вартості, та включення до цього процесу також і трансфертних правил робило процес розрахунку частки прибутку КІК досить складним, наповненим безліччю суб’єктивних суджень, занадто ускладнювало в часі та навантажувало фінансово. Підготовка обґрунтувань по вимогам трансфертного ціноутворення є і тривалою у часі, і потребує фінансових навантажень. Відповідно, виключення

трансфертних норм з правил КІК робить їх простішими та прозорішими. Також у 90% випадків трансфертні зловживання мають місце саме в колі пов'язаних суб'єктів господарювання різних юрисдикцій (пов'язаність та контроль, звісно, можуть ретельно приховуватись), отже повноцінна ідентифікація КІК для конкретних контролерів повинна запобігти ризики ТЦУ.

Важливим аспектом є зобов'язання, які виникають в Україні, щодо КІК, до прикладу візьмемо фізичну особу (податковий резидент України), якій належить частка у розмірі 100% у капіталі іноземної компанії.

В такому разі фізична особа вважатиметеся контролюючою особою щодо такої компанії, а зі скоригованого прибутку КІК необхідно буде сплатити ПДФО (за ставкою 5%, 9% або 18%) та військовий збір (за ставкою 1,5%).

У випадку, якщо такі доходи не розподілялись (тобто не було виплати дивідендів) на фізичну особу, вони підлягатимуть оподаткуванню ПДФО за ставкою у 5% або 18%. Ставка в розмірі 5% застосовуватиметься лише у тому випадку, коли сума прибутку КІК отримана у вигляді дивідендів від юридичних осіб України. Ставка у розмірі 9% застосовуватиметься у разі отримання контролюючою особою прибутку від КІК на рахунок такої контролюючої особи, відкритий в українському банку.

Таким чином, контролюючій особі цієї іноземної компанії необхідно буде:

- Розрахувати суму скоригованого прибутку такої іноземної компанії відповідно до даних її неконсолідованої фінансової звітності, складеної за звітний календарний рік. Правила коригування прибутку КІК передбачають, наприклад, обмеження певних процентних витрат КІК, коригування у бік збільшення доходів такої іноземної компанії за операціями з нерезидентами, зареєстрованими в низькоподаткових юрисдикціях, якщо доходи за цими операціями є нижчими за рівень доходів, розрахованих за принципом «витягнутої руки» тощо.

- Одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи за відповідний календарний рік підготувати та подати до українських податкових органів звіт щодо КІК. У такому звіті зазначається загальна інформація щодо

такої КІК (найменування, адреса, організаційно-правова форма тощо), інформація щодо структури володіння та операцій КІК, а також інша інформація (наприклад, кількість працівників КІК станом на кінець звітного року).

- Сплатити в Україні податок на доходи фізичних осіб із суми скоригованого прибутку такої іноземної компанії. Так, наприклад, скоригований прибуток КІК за результатами 2021 року становить 5 млн євро, а КІК не виплатила фізичній особі дивіденди, тобто фактично кошти від компанії ця особа не отримала. Однак у цій ситуації у такої особи як у податкового резидента України, виникне зобов'язання сплатити податок у розмірі 975 тисяч євро (тобто ПДФО за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5%).
- Повідомляти податкові органи про зміни у володінні або фактичному контролі КІК (наприклад, заснування нової іноземної компанії, пряме або опосередковане набуття частки в іноземній компанії, початок або припинення здійснення фактичного контролю над такою іноземною юридичною особою).

Законопроект передбачає і перелік випадків, коли контролююча особа звільняється від сплати податків щодо прибутку КІК. До таких випадків, наприклад, належатимуть КІК, які є публічними компаніями, акції яких перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі, або КІК, що здійснюють благодійну діяльність.

У разі недотримання правил КІК суми штрафів для контролюючої особи будуть досить суттєвими та можуть обчислюватися мільйонами гривень.

Так, наприклад, неподання звіту про КІК потягне за собою штраф у розмірі 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня звітного (податкового) року, за кожен такий факт.

Невідображення у звіті про КІК відомостей стосовно наявних КІК може тягнути за собою накладення штрафу вже до 1000 розмірів прожиткового мінімуму за кожен такий факт.

Отже, прийняття правил КІК та імплементація до законодавства є одним з етапів реалізації Плану BEPS для країн міжнародного півтовариства і тому

повинно стати загальними правилами гри» для всіх учасників. Серед цілей правил оподатковування КІК ОЕСР особливо виділяє [78] [65]:

- ефективну їх імпліментацію у якості «стримуючого» або превентивного заходу (deterrent ffect);
- ефективну протидію ухиленню від оподаткування при недопущенні перекладання надмірного адміністративного тягаря на платника податків (effectively preventing avoidance while reducing administrative and compliance burdens);
- ефективну протидію ухиленню при недопущенні виникнення подвійного оподатковування (avoiding double taxation).

У той же час досвід впровадження законодавства про оподатковування КІК для різних країн свідчить, що його правила не завжди повністю дозволяють досягти мети рівності платників податків, оскільки не завжди ефективно застосовуються на практиці. Це, насамперед, пов'язане з тим, що держави намагаються забезпечити, щоб ці заходи не вплинули негативно на конкурентоспроможність національних інвесторів у порівнянні з іноземними (тобто, не були надмірними). При цьому, відсутність симетричних заходів з боку іноземних держав відносно власних інвесторів (забезпечення сумлінної конкуренції), введення додаткових податкових зобов'язань відносно національних інвесторів може негативно позначатися на їхній економічній діяльності.

Досвід застосування односторонніх заходів окремих держав свідчить, що з явищами, що охопили законодавчі системи більшості країн, необхідно боротися спільно і значну роль тут відіграють міжнародні організації, які здатні контролювати та стандартизувати діяльність різних країн у своїй внутрішній політиці.

Наразі можна виділити три основні напрями діяльності міжнародних організацій з боротьби із офшорними компаніями. По-перше, це діяльність Глобального форуму по розробці стандартів міжнародної інформаційної

відкритості держав і територій, у якій беруть участь делегації як країн- учасниць ОЕСР, так і країн, що не є членами організації.

По-друге, реорганізація стандартів надання інформації і створення системи автоматичного багатостороннього і двостороннього обмін інформацією, що була розроблена у 2013 р. ОЕСР.

По-третє, впровадження податкової практики по обмеженню шляхів виводу прибутків у офшорної юрисдикції на основі положень Плану дій ОЕСР BEPS, у яких проаналізовані схеми, що застосовуються неплатниками податків, і рекомендації для держав по їх усуненню.

Впровадження правил КІК у національні законодавства країн, що відповідають за здійснення податкової політики, сприяє жорсткості контролю та податкового адміністрування, які є ефективними інструментами легалізації діяльності компаній зони тіньового офшорингу, формування у податкових органів повної картини операцій платників податків за кордоном. Відносини між бізнесом і державою завжди двосторонні – держава мусить не лише акумулювати податки, а й піклуватися про підтримку бізнесу, створюючи для нього сприятливі умови. І все ж, незалежно від того, яким є сприйняття офшорних юрисдикцій суспільством позитивним чи негативним наявність елементів контролю за tax havens є неодмінною умовою для урядів країн, об'єднань держав та міжнародних організацій [86].

3.3. Роль трансфертного ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності підприємства та управління ризиками

Трансфертне ціноутворення є ключовою складовою зовнішньоекономічної діяльності підприємства в умовах глобалізованого світового ринку. Цей інструмент визначає ціни на товари, послуги, товари та інтелектуальну власність, які обмінюються між різнопідпорядкованими структурами однієї корпорації, розташованими в різних країнах. Роль трансфертного ціноутворення є

надзвичайно важливою для забезпечення ефективності та стабільності діяльності підприємства на міжнародному рівні.

Трансфертне ціноутворення – це процес встановлення цін на товари та послуги, які переміщуються між пов’язаними компаніями. Подібне ціноутворення є важливим аспектом зовнішньоекономічної діяльності, оскільки воно може впливати на прибуток компаній, їхню конкурентоспроможність та податкові зобов’язання.

Основні аспекти трансфертного ціноутворення для підприємства полягають у наступному [2]:

1. Міжнародна торгівля. Підприємства, що належать до міжнародних корпорацій, можуть здійснювати обмін товарами, послугами та правами між різними юрисдикціями. Трансфертне ціноутворення дозволяє встановлювати ціни на ці трансакції, забезпечуючи справедливий розподіл прибутку між пов'язаними сторонами та відповідність умовам ринку.

2. Податкове планування. Трансфертне ціноутворення впливає на оподаткування прибутку підприємства в різних юрисдикціях. Це дає можливість підприємствам ефективно планувати свою податкову стратегію, мінімізуючи податкові зобов'язання і використовуючи переваги податкових систем різних країн.

3. Ризик уникнення подвійного оподаткування. Завдяки трансфертному ціноутворенню, підприємства можуть уникнути подвійного оподаткування на трансакції між різними юрисдикціями. Вони можуть встановити «арм's-length» («витягнутої руки») ціни на такі трансакції, які будуть визнані відповідними податковими органами країн, де вони здійснюються.

4. Підтримка конкурентоспроможності. Ефективне трансфертне ціноутворення допомагає підприємствам зберегти свою конкурентоспроможність на міжнародному ринку.

Трансфертне ціноутворення може використовуватися для оптимізації податкових зобов’язань компаній. Наприклад, якщо компанія переміщує товари або послуги з країни з високими податками в країну з низькими податками, вона

може встановити нижчу трансфертну ціну, що призведе до зменшення її податкових зобов'язань. Однак важливо зазначити, що використання трансфертного ціноутворення для оптимізації податкових зобов'язань має бути законним.

Трансфертне ціноутворення може також використовуватися для підвищення конкурентоспроможності компаній. Наприклад, якщо компанія встановлює нижчу трансфертну ціну на товари або послуги, які вона переміщує до країни з низькими витратами на виробництво, вона зможе конкурувати з місцевими компаніями на більш рівних умовах.

Трансфертне ціноутворення є складним процесом, який вимагає від компаній знання ринку, податкового законодавства та юридичних вимог.

Однією з проблем трансфертного ціноутворення є зловживання цінами, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому. Наприклад, компанія може встановити завищену трансфертну ціну на товари або послуги, які вона переміщує до країни з низькими податками, що призведе до зменшення її податкових зобов'язань у країні з високими податками. Таке зловживання трансфертним ціноутворенням є незаконним і може призвести до штрафів та інших негативних наслідків для компанії, що є значними ризиками для компанії.

За порушення норм законодавства з питань трансфертного ціноутворення, передбачені наступні штрафні санкції:

- 744 300 грн. – у разі ненадання Звіту про контрольовані операції, глобальної документації з ТЦУ (майстер файлу);
- до 496 200 грн. або 3% від суми контрольованих операцій – за неподання документації з ТЦУ;
- 124 050 грн. – у разі неподання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній;
- 12 405 грн. – за кожен день неподання Звіту і/або документації/ глобальної документації/ звіту у розрізі країн МГК/ повідомлення про участь в

МГК, але не більше 744 300 грн. після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафів;

- до 744 300 грн. – 1 % від суми контрольованих операцій, не задекларованих в поданому Звіті;
- 2 481 грн. – за кожний день неподання уточнюючого Звіту проконтрольовані операції після спливу 30 днів після закінчення граничного строку для оплати штрафу за не включення КО до поданого раніше Звіту, але не більше 744 300 грн.;
- 124 050 грн. – у разі надання недостовірної інформації в повідомленні про участь в МГК;
- 2 481 грн. – за кожний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції/ несвоєчасне декларування КО в поданому звіті про КО, але не більше 744 300 грн.;
- 4 962 грн. – за кожний день несвоєчасного подання документації з ТЦУ, але не більше 496 200 грн.;
- 7 443 грн. – за кожний день несвоєчасного подання глобальної документації з ТЦУ (майстер-файлу), але не більше 744 300 грн.;
- 2 481 грн. – за кожний день несвоєчасного подання повідомлення про участь у МГК, але не більше 248 100 грн.;

Щоб запобігти зловживанням трансфертним ціноутворенням, уряди багатьох країн розробили правила та нормативні акти, які встановлюють вимоги щодо встановлення трансфертних цін, які спрямовані на забезпечення того, щоб трансфертні ціни встановлювалися на основі ринкових цін, а не з метою ухилення від сплати податків.

Відповідно до досліджень ОЕСР та Групи Світового Банку, майже 75% світової торгівлі відбувається всередині мультинаціональних компаній. Таким чином, більше 2/3 світової торгівлі здійснюються із застосуванням трансфертних цін – тобто цін, за якими асоційовані підприємства реалізують товари та послуги одне одному.

Зловживання трансфертними цінами є одним із найбільших чинників розмиття податкової бази для всіх країн, та, як наслідок, неотримання національними бюджетами надходжень корпоративного податку.

За оцінками фахівців ОЕСР, втрати держав у надходженнях корпоративного податку становлять від 100 до 240 млрд доларів щорічно (до 10% всього світового корпоративного податку), левова частка яких обумовлена трансфертним ціноутворенням.

Під нагляд податкових органів розвинутих країн вже потрапили такі гіганти світової торгівля як Microsoft (сума претензій у США – 4,5 млрд доларів), Apple (сума заощаджених податків в США 44 млрд доларів, в ЄС -14,3 млрд євро), Starbucks, Facebook та інші.

Щодо України за результатами звітних періодів за 2013-2020 роки платниками податків подано 19,2 тис. звітів з трансфертного ціноутворення на загальну суму 17,8 трлн гривень. Тобто щорічно 2,4 тис. платників звітують про контрольовані операції в сумі більше 2,2 трлн гривень.

Протягом 2015 – 2021 років 883 платника (або 18% від загальної кількості платників, що звітують про контрольовані операції) подали 1 846 декларацій (уточнюючих) з податку на прибуток, добровільно збільшивши фінансовий результат на 25,5 млрд гривень. Лише протягом 2020 – 2021 років 521 платник подав 869 декларацій, якими збільшено фінансовий результат на 10,9 млрд грн, або 43% від загальної суми коригувань.

Протягом 2021 року за встановленими фактами невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» завершено 28 перевірок, або 28% від загальної кількості перевірок, проведених у 2015-2021 роках (100 перевірок). За їх результатами донараховано 417 млн грн податку на прибуток та зменшено збитки на 1,6 млрд гривень.

Тобто, податкові органи змушені посилено контролювати такі компанії та операції задля підвищення податкової культури платників, збільшенню податкової ефективності баз оподаткування та прозорості ведення бізнесу.

Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні важливий з кількох причин. По-перше, він допомагає забезпечити рівне податкове навантаження на компанії. По-друге, він допомагає запобігти ухиленням від сплати податків. По-третє, він допомагає захистити інтереси держави та її громадян.

Компанії, які здійснюють контрольовані операції, повинні розуміти важливість контролю за трансфертним ціноутворенням і вжити заходів для забезпечення того, щоб їхні трансфертні ціни відповідали ринковим цінам. Це допоможе їм уникнути штрафів та інших негативних наслідків, пов’язаних із неправильним встановленням трансфертних цін.

На даний момент вітчизняне законодавство не має достатньої можливості контролювати трансфертне ціноутворення вертикально інтегрованих компаній. Так, за податковим кодексом України у вертикально інтегрованих компаній є можливість маніпулювання цінами в межах 20% від звичайних, відповідно до п.39.15: «…У разі відхилення договірних цін у податковому обліку платника податків у бік збільшення або зменшення від звичайних цін менше ніж на 20 відсотків, таке відхилення не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування 30 або інших показників податкової звітності…» [38], що, фактично, відкриває можливості до 20% заниження трансфертних цін без будь-яких санкцій з боку контролюючих органів. Крім того, недостатньо розкритим залишається питання «звичайних цін», тобто порядок їх розрахунку, що, за певних обставин, може надати додаткові можливості із зловживання трансфертними цінами. Хоча слід визнати, що в останньому випадку, визначити середню ціну можна досить точно завдяки торгівлі на біржах.

Відповідно звіту Державного комітету фінансового моніторингу України основними протиправними схемами, при здійсненні експортно-імпортних операцій є [39]:

1. Використання зовнішньоекономічних операцій для виведення капіталів з України: використання фіктивних імпортних контрактів («псевдоімпорт»); експорт за заниженими цінами; імпорт за завищеними цінами.

2. Використання зовнішньоекономічних операцій для безпідставного формування податкового кредиту, незаконного відшкодування ПДВ і ухилення від його сплати: використання фіктивних експортних контрактів («псевдоекспорт», «нетиповий» експорт); придбання товарів, які підлягають експорту, за завищеними цінами з використанням фіктивних підприємств; імпорт за заниженими цінами.

3. Використання зовнішньоекономічних операцій для отримання податкових пільг.

Фактично у всіх наведених вище операціях може використовуватися трансфертне ціноутворення.

Таким чином, трансфертне ціноутворення, як процес встановлення цін між пов'язаними сторонами в міжнародних операціях, може належати до певних ризиків з точки зору міжнародної економіки.

Таблиця 3.4. **Основні ризики пов'язані з трансфертним ціноутворенням**

№	*Основні ризики*	*Характеристика*
1	*2*	*3*
1.	Ризик втрати податкових надходжень	Неправильно встановлені трансфертні ціни можуть призвести до заниження прибутків у країні, де здійснюється продаж, та перенесення прибутків до країн з низькими податковими ставками. Це може призвести до втрати податкових надходжень для країн-резидентів
2.	Ризик втрати конкурентної переваги	Якщо компанії використовують неправильні трансфертні ціни, це може призвести до невиправданого перенесення витрат або прибутків між підрозділами, що зміщує реальну конкурентну перевагу компанії на ринку.
3.	Ризик подвійного оподаткування	Неспрямованість трансфертних цін або розходження в думках міжнародних податкових органів можуть створити ризик подвійного оподаткування. Це стосується ситуацій, коли дві або більше країн прагнуть оподаткувати той самий прибуток, що виникає внаслідок міжнародної торгівлі
4.	Ризик порушення податкового законодавства	Якщо компанії намагаються ухилитися від оподаткування шляхом неправильного встановлення трансфертних цін, це може призвести до порушення податкового законодавства. Такі дії можуть бути штрафовані та мати негативні наслідки для компаній

Продовження табл. 3.4.

1	*2*	*3*
5.	Ризик нерівності у вигоді країн	Несправедливо встановлені трансфертні ціни можуть призвести до нерівності у вигоді країн. Наприклад, якщо батьківська компанія встановлює завищені ціни на поставку товарів своїм дочірнім компаніям у країнах з низькими податковими ставками, це може призвести до збільшення прибутку в таких країнах за рахунок зменшення прибутку в інших країнах
6.	Ризик недостатньої прозорості	Недостатня прозорість у встановленні трансфертних цін може створювати ризик корупції та недобросовісних дій з боку компаній. Це може призвести до недостатньої відкритості та довіри в міжнародних відносинах
7.	Ризик втрати довіри та репутації	Неправильне встановлення трансфертних цін може спричинити втрату довіри з боку податкових органів, конкурентів та громадськості. Це може негативно позначитися на репутації компанії та призвести до втрати бізнесових можливостей
8.	Ризик змін в законодавстві	Законодавчі зміни в сфері трансфертного ціноутворення можуть створити ризик незбалансованості та невизначеності для компаній. Нові правила та вимоги можуть вимагати перегляду трансфертних цін та процедур, що може вплинути на бізнес-плани компаній

**Джерело: складено автором на основі [2].*

Таким чином, аналіз ризиків, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, розкриває важливі аспекти, які підприємства повинні ураховувати при здійсненні міжнародних транзакцій та управлінні корпоративними структурами. Ризики трансфертного ціноутворення відіграють значущу роль у створенні податкових, фінансових та правових проблем, які можуть вплинути на фінансовий стан, репутацію та діяльність підприємства в цілому.

Важливу роль в мінімізації ризиків по ТЦУ грає побудова ефективних бізнес-процесів для цілей дотримання законодавства про ТЦУ. Основні етапи побудови бізнес-процесів відбиті на рисунку 3.4.

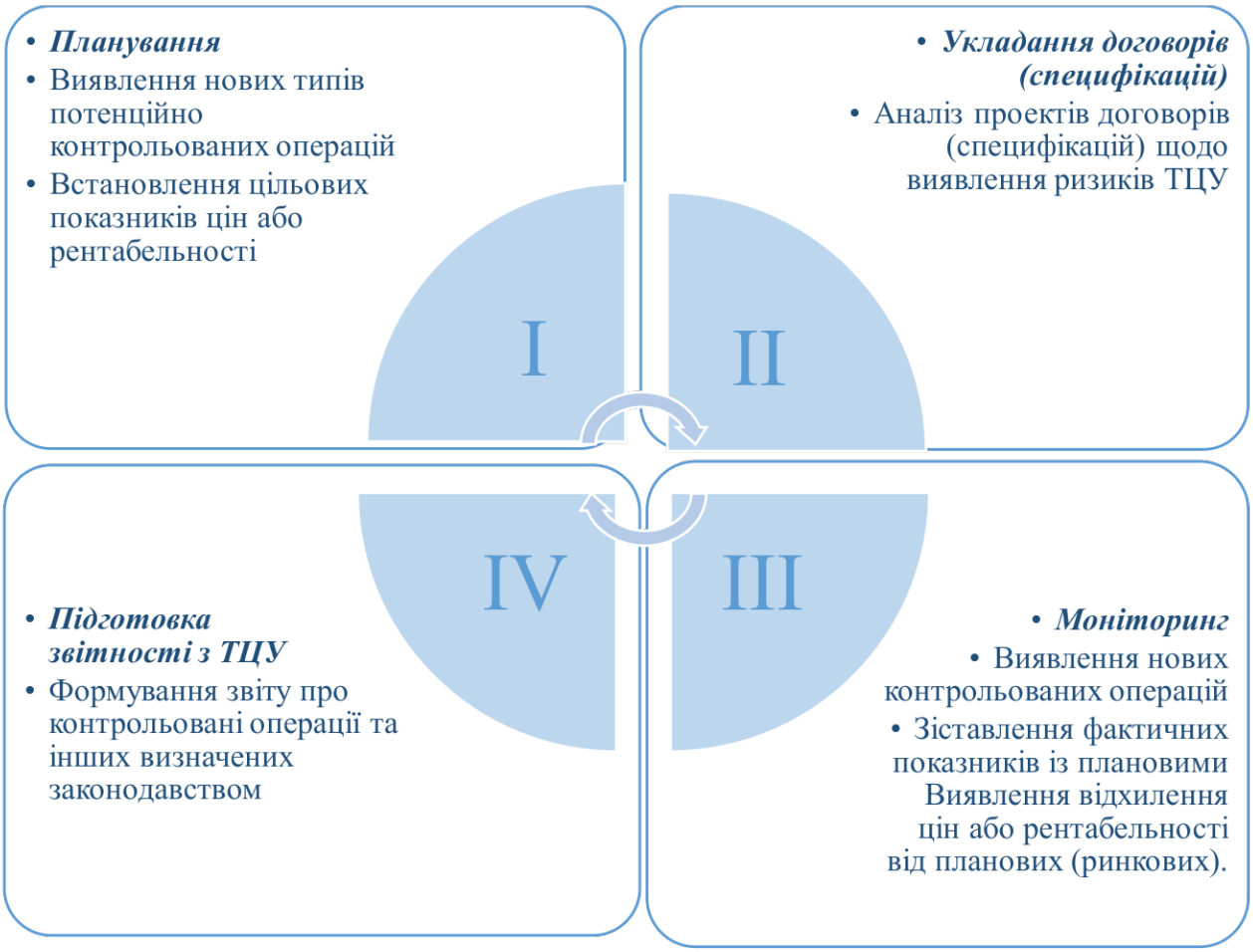


Рис. 3.4. Етапи побудови бізнес-процесів щодо мінімізації ризиків ТЦУ

Підприємства повинні докладати максимум зусиль для правильного визначення цін на міжнародні операції, забезпечуючи внутрішній баланс, відповідність податковим стандартам та партнерські відносини. Аналіз ризиків та впровадження ефективних стратегій управління допоможе підприємствам мінімізувати негативний вплив трансфертного ціноутворення та досягти стійкої та успішної міжнародної діяльності.

Висновок до розділу 3.

У контексті сучасного фіскального управління, аналіз податкових ухилень стає ключовим елементом забезпечення ефективності та стійкості економіки. Зазначені практики не лише порушують принципи справедливості та рівності перед законом, але й призводять до значних втрат для державного бюджету, що впливає на загальний бізнес-клімат. Аналіз різних видів податкових ухилень є важливим етапом у виявленні причин цих явищ та розробці ефективних стратегій для їх запобігання. Особливу увагу слід приділити проблемі офшорних схем, які залишаються серйозним викликом для фіскальної стійкості України. За допомогою внутрішніх реформ та міжнародних стандартів прозорості можна зменшити податкові втрати та зміцнити довіру до податкової системи. Попри наведені оцінки, реальні втрати можуть бути навіть вищими, тому важливо продовжувати боротьбу з офшорними схемами, зміцнювати інституційні можливості та впроваджувати системні реформи в оподаткуванні для забезпечення стабільності та ефективності фіскальної політики України.

У сучасному світі, де глобальні економічні відносини та технологічний обмін стають все більш інтенсивними, ефективний контроль над діяльністю іноземних компаній виявляється надзвичайно важливим завданням. Поняття контрольованих іноземних компаній стає ключовим у контексті забезпечення ефективного регулювання та співпраці з національними законодавчими та контрольними органами. Взаємовідносини між бізнесом і державою вимагають не лише оподаткування, але й створення сприятливих умов для підприємництва. Регулювання офшорних юрисдикцій є необхідною умовою для урядів та міжнародних організацій, незалежно від сприйняття суспільства цих юрисдикцій. Ризики трансфертного ціноутворення є значущою загрозою для міжнародних компаній і можуть викликати негативні наслідки для їхньої фінансової стабільності та репутації. Зловживання цим механізмом може призвести до втрат податкових надходжень для держав, порушити принципи конкуренції та викликати податкові ризики.

РОЗДІЛ 4.
ЗАСТОСУВАННЯ НЕТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ НАВЧАННЯ ПРИ ВИКЛАДАННІ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

4.1. Традиційні та нетрадиційні методи навчання

Постійні зміни в організації професійного середовища, цивілізаційні та соціально-економічні трансформації, інтегрування України до європейського середовища, модернізація системи навчання та оцінювання майбутніх спеціалістів та фахівців в різних галузях вимагають від системи освіти кардинальних перетворень в навчанні та подачі матеріалу для засвоєння студентів. Якісна система освіти вимагає від професорсько-викладацького складу нових підходів до навчання, інноваційних форм, методів та засобів навчання, максимальне використання інформаційних технологій, застосування практичних прийомів та використання досягнень сучасної педагогічної науки.

Найчастіше навчання студентів у вищих освітніх закладах поділяють на традиційні та нетрадиційні. Поняття «метод навчання» можна розглядати як взаємопов’язана діяльність викладача та учнів, спрямована на засвоєння учнями системи знань, набуття умінь і навичок, їх виховання і загальний розвиток. Складовою такого поняття є прийом навчання, який трактують як сукупність конкретних навчальних ситуацій, що сприяють досягненню певної мети конкретного методу. Отже, виходячи з цього, сукупність таких методів навчання утворюють методику викладання окремої дисципліни.

Традиційні методи навчання – це ті методи навчання, які використовуються давно і вже стали звичними для багатьох викладачів та студентів. Основні традиційні методи навчання можуть включають:

1. Лекції: це найпоширеніший метод навчання, коли викладач говорить перед аудиторією і передає свої знання та ідеї студентам.

2. Семінари: цей метод навчання передбачає взаємодію між викладачем та студентами, обговорення та вирішення практичних завдань.

3. Практичні заняття: цей метод передбачає практичне виконання завдань та використання реальних ситуацій для розв'язання проблем.

4. Робота в групах: цей метод використовується для залучення студентів до спільної роботи, обговорення проблем та пошуків рішень.

5. Домашні завдання: цей метод полягає у виконанні студентами завдань поза класом для закріплення отриманих знань та розвитку навичок.

Ці традиційні методи навчання є важливими для забезпечення ефективного процесу навчання та розвитку студентів. Однак, з розвитком технологій та інновацій, постійно появляються нові методи та підходи до навчання, які можуть бути більш ефективними та захоплюючими для студентів.

Існує різна класифікація традиційних методів навчання, що відрізняються різними ознаками, акцентуючи увагу на особливостях їх реалізації, характеристика таких методів наведена в таблиці 4.1. Як наслідок, окремі класи методів за різними класифікаціями перетинаються, один і той же метод можна віднести до різних класів.

Таблиця 4.1. **Класифікація традиційних методів навчання**

Ознака	*Класифікація*	*Коротка характеристика*
1	*2*	*3*
Взаємодія викладачі та студента	- Пасивні методи	Головна дійова особа - викладач
	- Активні методи	Головна дійова особа – здобувач освіти (студент)
	- Інтерактивні методи	Рівнозначні суб’єкти навчання – студент та викладач
Охоплення навчальних предметів	- Загальні методи	Використання різних навчальних предметів
	- Спеціальні методи	Використання в процесі навчання тільки окремо визначених навчальних дисциплін
Спосіб надання навчального матеріалу	- Метод готових знань	Надання студентам готових матеріалів, які пасивно сприймаються здобувачами освіти, запам’ятовування і відтворення такого матеріалу за необхідності
	- Дослідницький метод	Самостійна пошукова робота студентів, аналіз, висунення та перевірка гіпотез, складання висновків

Продовження табл. 4.1.

1	*2*	*3*
Викладення інформації	- Словесні методи	*Приклади:* Лекції, бесіди, розповіді.
	- Наочні методи	*Приклади:* Ілюстрації, демонстрації, спостереження
	- Практичні методи	*Приклади:* Лабораторні та практичні вправи
Мета навчання	- Методи здобуття нових знань	В основу виділеної класифікації покладені традиційні етапи процесу навчання
	- Методи формування умінь і навичок	
	- Методи застосування знань на практиці	
	- Методи творчої діяльності	
	- Методи закріплення знань та навичок	
	- Методи перевірки і оцінювання знань та навичок	

**Джерело: складено автором на основі [20].*

Як видно з таблиці 1, подібними між собою є класифікація пасивних методів та методів готових знань, активних і дослідницьких методів, практичних методів та методів формування умінь та навичок.

Зі змінами в освітньому середовищі та ситуацій, що складаються в останні роки, система освіти стикнулася з впровадженням в освітній процес змішаної та дистанційно форми навчання.

Важливим аспектом змішаного навчання є розмежування навчального матеріалу, що вивчається в аудиторії, з тим, який буде вивчатись в електронному інформаційно-освітньому середовищі. Також необхідно чітко визначити види діяльності, які виконуватиме студент, методи навчання при різних формах організації навчальної роботи, систему моніторингу, контролю і самоконтролю. Отже, змішане навчання об’єднує два важливі компоненти – знання, вміння викладача і технологічні інструменти, які дають змогу йому організувати навчання на високому рівні [61].

Тому, виходячи з вищенаведеного постає питання актуальності та пошуку щодо застосування нетрадиційних методів навчання.

Сучасний світ надихає на пошук нових підходів до навчання, і одним з таких підходів є використання нетрадиційних методів навчання. Вони дозволяють студентам не тільки отримувати нові знання, але й розвивати різні навички, такі як творчість, комунікація та лідерство. Використання нетрадиційних методів навчання може змінити студентський досвід та зробити його більш цікавим та змістовним. Отже, використання нетрадиційних методів навчання може стати ефективним інструментом для збагачення навчального досвіду та розвитку компетентностей студентів.

Під час дистанційної форми навчання, використання нетрадиційних методів навчання може бути особливо ефективним. Оскільки дистанційне навчання може бути менш інтерактивним, використання нетрадиційних методів навчання може допомогти залучити увагу студентів та збільшити їхню мотивацію до навчання. До нетрадиційних методів навчання під час дистанційного навчання можна віднести використання відео та аудіо матеріалів, інтерактивні вправи, використання соціальних мереж та спільної онлайн-дошки. Крім того, використання ігрових елементів та гейміфікації може стимулювати більш активну участь студентів у процесі навчання. Нетрадиційні методи навчання під час дистанційного навчання можуть бути корисним інструментом для збереження інтересу студентів та покращення якості навчання.

Одним з нетрадиційних методів навчання є «навчання у співпраці» або коопероване навчання - це ефективна технологія навчання, що здійснюється в невеликих групах. Цей метод дозволяє студентам вивчати матеріал більш детально, ділитися знаннями та думками та допомагати один одному у розумінні навчального матеріалу. Кожен учасник отримує свої завдання та працює над ними до повного засвоєння теми. Після цього, учасники обмінюються результатами своєї роботи, що сприяє більш повному розумінню проблеми та збагаченню мовленнєвої діяльності та мислення. Важливим аспектом кооперативного навчання є співпраця між учасниками, а не конкуренція, що веде

до отримання кращих результатів усіма учасниками. Такий підхід дає можливість більш ефективно засвоювати навчальний матеріал та розвивати комунікативні навички [49].

Також ефективним способом навчання та комунікації є метод «рольових ігор» або його ще називають метод симуляції. Метод симуляції передбачає, що студентів поміщають у фіктивні умови, які імітують реальні ситуації, з метою навчання або оцінки їх роботи. Завдяки симуляції студенти мають змогу навчатися через дії, що дає можливість реалізувати діяльнісний підхід до навчання [51].

У процесі гри студенти мають можливість спілкуватися, обговорювати питання, приймати рішення та вирішувати проблеми, що допомагає розвинути комунікативні навички та здатність працювати в групі. Крім того, рольові ігри та симуляції дозволяють створити атмосферу відкритості та взаємодії між студентами та викладачем, що допомагає покращити сприйняття навчального матеріалу та збільшити мотивацію до навчання. Такі методи навчання є ефективними для формування творчого мислення та розвитку критичного мислення, оскільки вони стимулюють студентів до самостійного пошуку рішень та альтернативних шляхів розв’язання проблем.

Схожим методом до попередніх двох є метод групових проєктів, що є цікавим способом навчання, розвитку пошукових навиків студентів, представлення та захист свої ідей та узагальнення власних результатів.

Групові проєкти - це метод навчання, який передбачає спільну роботу студентів у групах з метою вирішення спільної задачі або проєкту. Цей метод навчання має такі переваги як:

1. *Розвиток комунікативних навичок:* учасники групового проекту мають можливість обмінюватися ідеями, думками та досвідом, що сприяє розвитку їх комунікативних навичок.

2. *Розвиток лідерських навичок:* учасники групового проєкту навчаються співпрацювати між собою та приймати рішення в групі, що сприяє розвитку їх лідерських навичок.

3. *Збільшення мотивації до навчання:* учасники групового проєкту навчаються розв'язувати реальні проблеми та вирішувати спільні задачі, що сприяє збільшенню їх мотивації до навчання.

4. *Розвиток творчих навичок:* групові проєкти зазвичай передбачають розв'язання нетипових задач або проєктів, що сприяє розвитку творчих навичок учасників групи.

Групові проєкти також дозволяють студентам навчатися працювати в команді та вирішувати проблеми, які вони не змогли б розв'язати самостійно. В цілому, групові проєкти є ефективним методом навчання, який сприяє розвитку різних навичок та здібностей учасників.

Інформаційно-комп'ютерні технології (ІКТ) є невід'ємною частиною сучасного світу і включають в себе широкий спектр інструментів, таких як комп'ютери, мобільні пристрої, програмне забезпечення, інтернет-ресурси, соціальні мережі та багато іншого. Ці технології стали дуже популярними у сфері навчання, оскільки можуть допомогти покращити ефективність та результативність процесу навчання. ІКТ можуть використовуватися для організації і проведення занять, які включають інтерактивне навчання, відеоуроки, онлайн-тести, віртуальні лабораторії та інші електронні ресурси. Крім того, ІКТ можуть допомогти учням збирати та обробляти інформацію швидше та ефективніше, забезпечуючи доступ до великої кількості ресурсів.

Використання технологій забезпечує формування в студентів таких компетенцій як умінь порівнювати переваги та недоліки різних джерел інформації, обирати відповідні технології її пошуку, створювати і використовувати адекватні моделі і процедури вивчення і обробки інформації і т. д. [17].

Отже, у світі існує багато різноманітних методів навчання, серед яких можна виділити традиційні та нетрадиційні. Традиційні методи навчання, такі як лекції та вправи, знаходяться виключно під контролем викладача, мають чітку структуру та добре описаний алгоритм дій. Нетрадиційні методи, такі як рольові

ігри, групові проекти та симуляції, покладають більше відповідальності на учнів та стимулюють їх активну участь у процесі навчання.

Обидва підходи мають свої переваги та недоліки, тому розумний використання обох методів може привести до кращих результатів. Традиційні методи можуть бути ефективними в передачі фундаментальних знань та теорії, тоді як нетрадиційні методи можуть забезпечити практичний досвід та розвиток навичок, необхідних у сучасному світі.

В цілому, вибір методу навчання залежить від конкретної ситуації та мети навчання, і важливо забезпечити рівновагу між традиційними та нетрадиційними методами, щоб забезпечити максимальний ефект від навчального процесу.

4.2. Застосування кейс-методу під час проведення практичних занять з дисципліни «Трансфертне ціноутворення»

Основною метою та завданням професійного-викладацького складу вищого навчального закладу є підготовка майбутніх фахівців в професійній діяльності. Існує 2 аспекти в підготовці студентів, перший – це надання знань для входження в професійну діяльність та другий аспект – формування умінь та навичок для реалізації практичних завдань.

Серед особистісних та професійних якостей, які формують професійну компетенцію спеціалістів економічного та фінансового профілю, роботодавці особливо виділяють такі [62]:

– загальний рівень розвитку та основні базові знання фахівця;

– вміння застосовувати отримані знання на практиці;

– здатність системно мислити;

– вміння обробляти та переробляти великі обсяги інформації, виділяти головне;

– постійно навчатися.

Традиційні та нетрадиційні методи навчання мають різний підхід до процесу навчання, але вони можуть бути взаємодоповнюючими та сприяти одне

одному. Наприклад, можна визначити, що традиційні методи навчання є більш структурованими та ефективними при передачі великої кількості інформації, тоді як нетрадиційні методи можуть бути більш ефективними в навчанні практичних навичок та розвитку творчого мислення. При такому поєднанні формуються як базові знання так і практичні навички.

Одним з ефективним методів навчання є кейс-метод, який допомагає застосовувати отримані знання на практичних прикладах та шукати ефективні способи вирішення завдання.

Суть кейс-методу (case study) або його ще називають методу ситуаційного аналізу – полягає у тому, що студентам, пропонується розглянути реальну практичну ситуацію, опис якої водночас відображає не тільки практичну проблему, а й застосувати певний комплекс знань, які необхідно засвоїти та знайти для її розв'язання. Основне у викладенні та вирішенні проблеми є те, що вона не має однозначних рішень, тому кожен студент чи група може мати власні висновки та ідеї [36].

Пропонуємо застосувати, як приклад, такий кейс при вивчені дисципліни «Трансфертне ціноутворення».

Кейс: компанія, що виробляє медичне обладнання, має підрозділ в Україні, який виготовляє деталі для обладнання, які потім використовуються в інших підрозділах компанії. Необхідно визначити трансфертну ціну на деталі, щоб забезпечити справедливу цінову політику в компанії.

Завдання:

1. Зібрати і проаналізувати витрати на виробництво деталей в Україні, включаючи витрати на матеріали, працю та обладнання.

2. Дослідити цінову політику на ринку деталей для медичного обладнання та визначити оптимальну ціну, що забезпечує конкурентну позицію компанії. Проаналізувати ринкові ціни на аналогічні деталі та зробити вибірку.

3. Визначити трансфертну ціну на деталі, яка забезпечує збалансовану рівновагу між витратами на виробництво та ринковою ціною на деталі. Визначити медіану діапазону ціни для цілей трансфертного ціноутворення та

визначити ціну, яка входить в діапазон цін. Визначити метод, який компанія має застосувати під час вибору трансфертної ціни.

4. Провести аналіз ризиків та можливих впливів на прибутковість компанії та розробити стратегію мінімізації ризиків при встановленні трансфертної ціни.

5. Прийняти рішення про встановлення трансфертної ціни та реалізувати цю цінову політику в підрозділі компанії в Україні.

Результатом успішного виконання завдань є встановлення оптимальної трансфертної ціни, яка забезпечить конкурентну позицію компанії та збалансовану рівновагу між витратами на виробництво та ринковою ціною на деталі.

Дане завдання не має конкретних чисел та сум, тому при розв'язанні студенту надається можливість самостійно обробити витрати, які на його думку будуть необхідними для виготовлення деталей, при чому в даному кейсі можлива варіація вибору обладнання та деталей, конкретизація їх відбувається вже в процесі виконання завдання.

В даному кейсі студенти самостійно можуть обрати для себе компанії, які будуть аналізувати. Під час визначення витрат, які несе компанія в ході виготовлення деталей, варто звернути увагу на:

1. Витрати на матеріали включають в себе вартість сировини, комплектуючих та інших матеріалів, що використовуються для виготовлення деталей. Також важливо враховувати витрати на транспортування та зберігання матеріалів.

2. Витрати на працю включають зарплату робочої сили, що бере участь у процесі виробництва, включаючи операторів машин, робітників зі складу та персоналу з управління. Витрати на працю також можуть включати витрати на соціальні програми та страхування працівників.

3. Витрати на обладнання включають в себе вартість машин та іншого обладнання, що використовуються для виробництва деталей, а також витрати на їх транспортування, установку та обслуговування, якщо воно закуповується або розрахунок амортизації такого обладнання.

4. Витрати на електроенергію та суміжні витрати, які з’являються в ході виробництва.

5. Інші додаткові витрати, які є важливими під час виготовлення продукції.

Для визначення трансфертної ціни необхідно зібрати та проаналізувати всі ці витрати. Крім того, також важливо враховувати ринкову вартість подібних деталей, вироблених в інших країнах, аби зробити обґрунтоване рішення щодо встановлення оптимальної трансфертної ціни для компанії.

Для дослідження цінової політики на ринку деталей для медичного обладнання та визначення оптимальної ціни, необхідно виконати наступні завдання:

1. Вивчити ринок деталей для медичного обладнання (обраного студентами) та деталей.
2. Провести аналіз ринку.
3. Виявити конкурентів, їх цінову політику та асортимент.
4. Провести аналіз потреб та тенденцій ринку.
5. Зробити вибірку на аналогічні товари для подальшого визначення діапазону цін та медіани ціни для трансфертного ціноутворення.

Наступними завданнями даного кейсу буде визначення вже конкретної ціни на даний товар, тут важливо застосувати аналіз оптимальної ціни та врахувати вимоги законодавства, яке застосовує поняття діапазону ціни та його медіани. Також потрібно обрати метод за яким визначається трансфертна ціна.

Ще одним кроком є наведення ризиків та подальший вплив на компанію під час реалізації продукції, що саме є позитивним та негативним, яку вигоду матимуть обидві сторони, які ризики можуть виникнути в ході виготовлення та реалізації продукції, виділити з них зовнішні та внутрішні, оцінити їх вплив.

Остаточним кроком це є врахування усього вищенаведеного та визначення фінальної ціни для реалізації та представлення своїх ідей та напрацювань студентами.

Студенти, які вирішують цей кейс, повинні мати знання з наступних областей:

1. Трансфертне ціноутворення: студентам потрібно знати, що таке трансфертне ціноутворення, які існують методи визначення трансфертної ціни, та як застосовувати їх в різних ситуаціях.

2. Фінансовий аналіз: студентам потрібно мати знання з фінансового аналізу, щоб дослідити витрати на виробництво деталей та визначити оптимальну ціну, яка забезпечить конкурентну позицію компанії.

3. Маркетингові дослідження: студентам потрібно мати знання з проведення маркетингових досліджень, щоб дослідити цінову політику на ринку деталей для медичного обладнання та визначити оптимальну ціну.

4. Економіка та оподаткування: студентам потрібно мати знання з економіки, щоб зрозуміти, як впливають фактори, такі як валютні курси, митні збори та інші регуляторні вимоги, на витрати на виробництво деталей та ринкову ціну на них.

Отже, можна зробити висновок, що такий кейс охоплює значний багаж знань, який потрібно опрацювати студентам та багато нових аспектів, які цікаво буде дізнаватися та застосовувати на конкретному прикладі.

Даний кейс є ефективним методом навчання, по-перше, студенти можуть зрозуміти, як відбувається визначення трансфертної ціни на виробництво деталей. Це може допомогти студентам зрозуміти, як здійснюються операції з міжнародного перевезення товарів, та як вони пов'язані з оподаткуванням.

По-друге, студенти можуть навчитися досліджувати цінову політику на ринку, а також визначати оптимальну ціну для продукту, що забезпечує конкурентоспроможність компанії. Це допоможе студентам розвинути свої навички аналізу та оцінки конкурентоспроможності продуктів на ринку.

По-третє, студенти можуть навчитися визначати трансфертну ціну на продукт. Це може бути корисно для студентів, які мають бажання працювати в галузі бізнесу, міжнародної торгівлі та логістики.

Висновок до розділу 4.

Отже, система освіти в Україні потребує кардинальних змін в навчанні та подачі матеріалу, щоб відповідати вимогам постійних змін в організації професійного середовища та соціально-економічних трансформацій. Якість освіти потребує нових підходів до навчання, інноваційних методів та засобів, максимального використання інформаційних технологій та практичних прийомів. У сучасному світі існує розмаїття методів навчання, серед яких можна виділити традиційні та нетрадиційні. Традиційні методи навчання, такі як лекції та вправи, є досить стандартними та застосовуються у більшості університетів. Ці методи мають свої переваги, зокрема чітку структуру та добре описаний алгоритм дій, що сприяє легкому сприйняттю матеріалу. Однак, традиційні методи навчання можуть бути неефективними для певних типів студентів, які можуть відчувати нецікавість.

Нетрадиційні методи навчання, такі як рольові ігри та групові проекти, можуть бути більш захоплюючими та стимулюючими для студентів, що дозволяє збільшити їх активну участь у процесі навчання. Ці методи сприяють розвитку навичок співпраці, комунікації та творчості, що є важливими в сучасному світі. Однак, нетрадиційні методи навчання можуть бути складнішими у плані організації та вимагати більше часу та ресурсів. Також, вони можуть не підходити для деяких типів матеріалу або не враховувати індивідуальні особливості учнів.

У загальному, вибір методу навчання повинен залежати від конкретної ситуації та мети навчання, а використання різних методів може забезпечити максимальний ефект від навчального процесу.

Кейс метод є ефективним методом навчання, що використовується для підвищення критичного мислення та розвитку аналітичних навичок студентів. Він дає можливість студентам не тільки отримати знання з теорії, але й вирішувати практичні завдання та розв'язувати реальні проблеми, що допомагає їм підготуватись до майбутньої кар'єри та вирішувати проблеми у сфері бізнесу, менеджменту та інших галузей.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У сучасних умовах управління великими підприємствами обліково-інформаційне забезпечення операцій з трансфертним ціноутворенням виявляється не в повній мірі відповідним сучасним вимогам.

Облік операцій із застосуванням трансфертних цін часто ототожнюється з калькулюванням собівартості продукції та її розподілом за місцями виникнення витрат, при цьому інформаційний потенціал трансфертного ціноутворення залишається значною мірою недооцінений. На сучасному етапі розвитку управління великими підприємствами обліково-інформаційне забезпечення операцій з трансфертним ціноутворенням, на жаль, не відповідає повністю сучасним вимогам. Практика обліку операцій з трансфертними цінами нерідко зведена до калькулювання собівартості продукції та розподілу витрат, і при цьому інформаційний потенціал трансфертного ціноутворення залишається недооціненим.

Наявні нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку та оподаткування, які обмежують розрахунки між пов’язаними сторонами, піддаються трансформації, мають певні прогалини та труднощі в реалізації. Ця ситуація створює додаткові виклики для підприємств, що застосовують трансфертне ціноутворення. Недостатня глибина вивчення цих проблем свідчить про необхідність подальших наукових досліджень у галузі обліку операцій із застосуванням трансфертних цін та розробки автоматизованих засобів для їх ефективного впровадження.

За результатами дослідження встановолено:

1. Міжнародні дослідження поняття «трансфертного ціноутворення» вказують на складність та важливість вивчення трансфертного ціноутворення як явища, що має великий вплив на діяльність транснаціональних компаній та податкову систему. Подальші дослідження у цій області можуть сприяти розумінню механізмів маніпуляції трансфертними цінами та забезпечити більш ефективні інструменти контролю та регулювання.

Вітчизняні науковці розглядають трансфертне ціноутворення у двох аспектах. Перший – це внутрішньофірмовий, за яким трансфертне ціноутворення є досить ефективним інструментом планування і управління, оскільки дозволяє забезпечити збільшення фінансових результатів корпорації в цілому.

Другий – податковий, який значною мірою є наслідком першого, однак відображає вплив на податкову базу країни, а тому стає об'єктом вивчення з метою контролю на загальнодержавному рівні.

Отже, формулювання досліджуваної дефініції різними науковцями досить різниться, але розуміння суті даного явища єдине – це певний механізм встановлення специфічними суб'єктами господарювання цін на товари, що перетинають митний кордон або послуги.

На нашу думку, якщо підсумувати усе вищенаведене дефініція поняття «трансфертне ціноутворення» - це діяльність, яка спрямовується на встановлення відповідності даної вартості ринкових умов та є інструментом управління прибутком компаній, оптимізації податку на прибуток під час реалізації товарів, робіт, послуг між пов'язаними особами за внутрішньогруповими цінами, відмінними від ринкових.

2. Кожна країна має власні правила та норми трансферного ціноутворення, що може призводити до значних відмінностей у підходах та практиках. Деякі країни встановлюють жорсткі обмеження та контроль за трансферними цінами, щоб уникнути надмірної податкової оптимізації, тоді як інші сприяють більш гнучкому підходу. Передумовами успішного реформування є розробка чіткої та сучасної правової бази, що відповідає міжнародним стандартам, а також створення ефективних механізмів співпраці з іншими країнами та міжнародними організаціями. До того ж, важливо вдосконалити технічні та інформаційні засоби, які дозволять ефективно відстежувати та аналізувати міжнародні фінансові потоки. Реформування податкової адміністрації спрямоване на забезпечення більшої прозорості, простоти та ефективності у відносинах між урядами та бізнесом.

Особливу увагу при моніторингу трансфертного ціноутворення у країнах, що розвиваються, потрібно приділяти антикорупційним заходам. Податкові адміністрації в менш розвинутих країнах повинні впроваджувати ефективні заходи внутрішнього контролю, особливо на стадії проведення аудиту міжнаціональних компаній, фінансово-промислових груп. Заходи боротьби з корупцією повинні включати процес порівняння висновків аудиту на регіональному та загальнодержавному рівнях і детальний аналіз відхилень.

3. Кожна країна має право приймати ряд законодавчих та нормативних актів які враховуватимуть специфіку тієї чи іншої країни і можуть містити більш розширених перелік обмежень і санкцій, передбачених за невиконання встановлених правил. Рушійною силою щодо удосконалення нормативно-правового регулювання для країн та безпосередньо України стало запровадження правил BEPS. Впровадження Плану дій BEPS обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. Ефект від дії даних правил очікується через встановлення єдиних прозорих податкових правил для всіх країн (юрисдикцій) для того, щоб запобігти ухиленню від сплати податків бізнесом.

4. Проте, чимало положень законодавчої бази про трансфертне ціноутворення потребують уточнення і дають привід до їх розширеного тлумачення. Тобто створено умови для неоднозначного трактування цін у контрольованих операціях та подвійного оподаткування, а також завищення органами контролю податкових зобов’язань суб’єктів господарювання. Подальше покращення механізму трансфертного ціноутворення дозволить підвищити конкурентоспроможність України.

5. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах представляє собою систему методологічних підходів, процедур та заходів, які націлені на забезпечення оптимальної ефективності та подальшого розвитку облікової системи. Така організація охоплює в собі вдосконалення механізмів, структур та

процесів бухгалтерського обліку. У контексті обліку трансфертного ціноутворення, вирішальне значення має вибір методики, за допомогою якої ведеться облік операцій з трансфертними цінами. Згідно з визначенням поняття «методика» - система і послідовність використання конкретних методів та підходів у бухгалтерському обліку, які забезпечують практичну реалізацію завдань обліку трансфертних цін.

6. Необхідно встановити процедуру збору, систематизації та подання інформації щодо трансфертного ціноутворення на підприємстві, що здійснюється через відображення операцій з трансфертними цінами на рахунках та в облікових регістрах. Крім того, слід формувати звітність для зовнішніх та внутрішніх користувачів відповідно до чинного законодавства. Важливим аспектом є також дотримання вимог затверджених нормативно-правових документів та вказівок контролюючих органів у процесі обліку трансфертного ціноутворення.

7. З метою систематизації інформації про операції з пов'язаними особами і створення загального зображення цих операцій для подальшого аналізу на предмет їхнього віднесення до контрольованих, пропонується використовувати систему аналітичних рахунків для їх обліку. Застосування аналітичного обліку дозволяє не лише забезпечити точність фінансової звітності та ефективність управлінських рішень, але й забезпечує більшу прозорість та відкритість у фінансовій діяльності підприємства перед стейкхолдерами та контролюючими органами. Вироблення чіткої аналітичної політики та системи обліку контрольованих операцій є стратегічно важливим завданням для підприємств у сучасному світі бізнесу, де дотримання норм та принципів трансфертного ціноутворення є необхідністю для успішного функціонування на міжнародному ринку.

8. Трансфертне ціноутворення продовжує залишатися важливою міжнародною проблемою для компаній у всьому світі. Це концепція, застосовна до контрольованих операцій, які вважаються транскордонними операціями між пов’язаними сторонами. Регулювання трансфертного ціноутворення має

важливе значення для країн, щоб захистити свою податкову базу, усунути подвійне оподаткування та сприяти транскордонній торгівлі. Існує п’ять різних встановлених методів трансфертного ціноутворення, щоб отримати ціну, яка відповідатиме принципу «витягнутої руки». Проблема трансфертного ціноутворення, з якою стикаються уряди країн та регулятори, полягає в складності адміністрування цих процесів. Спростити міжнародну систему оподаткування, особливо трансфертне ціноутворення, зберігаючи при цьому справедливість і розумність для всіх залучених сторін, є складним завданням. Для кращого розуміння впливу та значення трансфертного ціноутворення важливо проводити емпіричні дослідження діючих методів та інструментів як на діяльність бізнесів зокрема, так і на економіку країни в цілому.

9. В сучасному економічному середовищі, де компанії ведуть діяльність на міжнародному рівні, питання коректності формування та дотримання трансфертних цін стає надзвичайно важливим. Контрольовані операції, що базуються на принципах «витягнутої руки» та аналізу ринкової вартості, становлять ключовий елемент фіскальної стратегії будь-якої міжнародної компанії. Складання звіту про контрольовані операції, зокрема в частині операцій з трансфертними цінами, виявляється необхідним кроком для забезпечення відповідності діяльності компанії з міжнародними стандартами та правилами.

10. Запровадження запропонованого механізму моніторингу операцій з трансфертним ціноутворенням в Україні зменшить рівень суб’єктивності результатів моніторингу, а також розвантажить податкові органи. Зрозуміло, що введення в дію алгоритмів та автоматизованої системи є довготривалим процесом, проте формалізація критеріїв ризикованості може бути здійснена навіть шляхом видання листа ДПС з відповідними роз’ясненнями. Попри рекомендаційний характер таких листів, вони сприятимуть реалізації принципу правової визначеності для платника податків, оскільки контролюючий орган, як правило, дотримується позицій, викладених у листах ДПС. Платник податків матиме можливість передбачити наслідки вчинюваних ним контрольованих

операцій для подальшого податкового контролю та, можливо, через це відмовитися від здійснення окремих операцій. Запровадження вказаних змін, на нашу думку, не позбавить контролюючі органи інструментів для здійснення дієвого контролю за відповідністю контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», проте убезпечить платників податків від тиску з боку контролюючих органів.

11. Аналіз даних показує, що офшорні схеми залишаються однією з найбільш серйозних проблем в контексті уникнення податків в Україні. Важливо звернути увагу на необхідність посилення контролю та регулювання міжнародних фінансових операцій з метою уникнення подібних фіскальних втрат у майбутньому. Проведення ретельного моніторингу фінансових потоків та впровадження ефективних механізмів прозорого обліку доходів з офшорних операцій є ключовими завданнями для забезпечення стійкого розвитку економіки та підвищення довіри до податкової системи. У свою чергу, впровадження сучасних міжнародних стандартів прозорості та обміну інформацією може допомогти ефективно боротися з офшорними схемами та зменшити податкові втрати для державного бюджету.

12. Впровадження правил КІК у національні законодавства країн, що відповідають за здійснення податкової політики, сприяє жорсткості контролю та податкового адміністрування, які є ефективними інструментами легалізації діяльності компаній зони тіньового офшорингу, формування у податкових органів повної картини операцій платників податків за кордоном. Відносини між бізнесом і державою завжди двосторонні – держава мусить не лише акумулювати податки, а й піклуватися про підтримку бізнесу, створюючи для нього сприятливі умови.

13. Трансфертне ціноутворення є складним процесом, який вимагає від компаній знання ринку, податкового законодавства та юридичних вимог.Однією з проблем трансфертного ціноутворення є зловживання цінами, задля зменшення податкового навантаження на транснаціональну компанію або ж промислову групу в цілому. Таке зловживання трансфертним ціноутворенням є незаконним і

може призвести до штрафів та інших негативних наслідків для компанії, що є значними ризиками для компанії. Підприємства повинні докладати максимум зусиль для правильного визначення цін на міжнародні операції, забезпечуючи внутрішній баланс, відповідність податковим стандартам та партнерські відносини. Аналіз ризиків та впровадження ефективних стратегій управління допоможе підприємствам мінімізувати негативний вплив трансфертного ціноутворення та досягти стійкої та успішної міжнародної діяльності.

Отже, трансфертне ціноутворення представляє собою складний та важливий аспект управління міжнародним бізнесом в умовах глобалізації. Розвиток глобальних економічних відносин та інтенсивний обмін технологіями підкреслюють актуальність досліджень у цьому напрямку.

Аналіз ризиків та використання стратегій управління трансфертним ціноутворенням є ключовим для забезпечення ефективності та стабільності міжнародних операцій підприємств. Однак, незважаючи на важливість цього механізму, існують виклики та ризики, пов'язані з можливим зловживанням та ухиленням від сплати податків.

Роль правового регулювання та міжнародного співробітництва у контролі за трансфертним ціноутворенням визначається потребою в попередженні недобросовісних практик та створення рівних умов для усіх учасників ринку.

Дослідження у цьому напрямку визначає необхідність подальшого вдосконалення методів управління трансфертним ціноутворенням на підприємстві та вирішення невизначеностей у правовому регулюванні для забезпечення сталого розвитку підприємств у глобальному економічному середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Барановський О.І., Голіков В. І., Пасхавер Б. Й. Відмивання грошей: сутність та шляхи запобігання: монографія. Національна академія наук України, Ін-т економічного прогнозування. Харків : Форт, 2003. 472 с.2.

2. Боглова К. Удосконалення політики трансфертного ціноутворення в зовнішньоекономічній діяльності підприємств. 2023.

3. Брехов С.С. Передумови та напрями протидії АПП в Україні. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації : збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару, 21–31 травня / С.С. Брехов. – Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2016. – С. 70–72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/235/.

4. Варналій З.С. Офшоризація –інституціональна загроза національної економічної безпеки та державності України. Публічне управління економікою України в умовах загроз державності: збірник матеріалів круглого столу (м. Київ, 5 грудня 2018 р.). Київ: КНЕУ, 2018.С. 7–8.3.

5. Власюк О. С. Актуальні проблеми фінансової безпеки України в умовах посткризової трансформації : монографія. Київ: НІСД, 2014.432с.

6. Глобальна деофшоризація та її вплив на ЗЕД. Режим доступа: https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2018/03/globalnadeofshoryaciya-tavplyv-na-zed.html.

7. Глобальні тренди та Україна: АнтиBEPS, MLI, КІК, CRS. Режим доступа: http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/globalni-trendi-ta-ukrayina-antibeps-mli-kikcrs.html.

8. Гурочкіна В.В. Трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінки податкових правопорушень / В.В. Гурочкіна, Ю.В. Рожко // Проблеми системного підходу в економіці. – 2019. – Вип. 6 (74). – С. 45–57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://cutt.ly/g21fRvt.

9. Деофшоризація в Україні: змінюйтеся раніше, ніж вас змусять це зробити. IV Всеукраїнська науково-практична конференція «Трансформація

національної моделі фінансово-кредитних відносин: виклики глобалізації та регіональні аспекти» Режим доступа: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100015148-24-1.

10. Державна служба фінансового моніторингу України. URL: https://fiu.gov.ua/.

11. Дзюба П. (2016). Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*, (1), 14–22.

12. Діапазон ціни та медіани діапазону ціни для цілей ТЦУ: як обчислювати? / «Дебет-Кредит» – Бухгалтерські новини [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://news.dtkt.ua/taxation/profits-tax/59375-diapazon-cini- ta-mediani-diapazonu-cini-dlya-cilei-tcu-yak-obcislyuvati.

13. ДПС щодо оподаткування кредит-ноти, отриманої від нерезидента : Коментарі до нормативних документів і роз'яснень // Інформаційна система ІТС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://its.1c.ua/db/acttaxuku/content/3521/hdoc@12ef5658.

14. Драган О., Брехов С., Нагорічна О. Удосконалення податкової системи України в контексті викликів та загроз, спричинених поширенням COVID–19. Аналітична записка. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 96 с.

15. Економічна правда. Зловживання трансфертним ціноувторенням. *Економічна правда*. URL: https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2018/12/20/643264/.

16. Єщенко П.С. Як подолати системні витрати неоліберального реформування економіки. Економіка України.2018. ₹ 1. С. 26–41.

17. Жук О. Застосування інформаційно-комунікаційних технологій у вивченні економіки. *Інформаційні технології та Інтернет у навчальному процесі та наукових дослідженнях*. С. 251–252. URL: https://www.socosvita.kiev.ua/sites/default/files/Zhuk_PROCEEDING-IES-2016.pdf.

18. Калач Г.М. Напрями удосконалення інституційної інфраструктури фондового ринку / Г.М. Калач // Науковий вісник Національної академії Державної податкової служби України (економіка, право). – 2007. – No 1 (36). – С. 45–51.

19. Калініченко З.Д. Особливості використання форм документального забезпечення трансфертного ціноутворення. Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 28. С. 342-354 3.

20. Карімов І., Карімов Г., Нужна С. Традиційні і нетрадиційні методи в бізнес-освіті. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2022. Т. 2, № 5. С. 16–24. URL: http://econvisnyk.dstu.dp.ua/article/view/270421.

21. Карнаух Т. М. (2015). Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМА*, (168), 120-123.

22. Карпенко І. Формування трансфертних цін на підприємствах торгівлі / І.Карпенко // Економіка та суспільство. – Вип. 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/125.pdf.

23. Касич А. О. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання / А. О. Касич, О. А. Петрик, Ю. І. Гриненко // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 19-23.

24. Колдовський В.М. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків / В.М. Колдовський // Ефективна економіка. – 2013. – No 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159.

25. Колдовський М. В. Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. Ефективна економіка. 2013. №7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2159#:~:text=Суть%20трансферного% 20ціноутворення%20проявляється%20в,цілому)%20умовах%20%5B5%5D.

26. Котенко А. М. Деякі питання подання звітності про контрольовані операції платника податків / А. М. Котенко // Конституційні засади розвитку

інноваційного суспільства: зб. наук. пр. за матеріалами інтернет-конференції, 25 червня 2021 року. – Харків: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. – С. 93-101.

27. Кредит-нота у формі отриманої знижки на товар: податкові наслідки. Аудит, оцінка, право та консалтинг // DeVisu [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://cutt.ly/J21fA7x.

28. Ларіонов М. Особливості моніторингу контрольованих операцій в україні: шляхи вдоско. 2019. Т. 1, № 26. URL: http://www.pjv.nuoua.od.ua/v1_2019/32.pdf.

29. Макаренко М.І., Савченко Т.Г. (2006). Трансфертне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ. *Актуальні проблеми економіки*, (4), 44-51.

30. Міністерство закордонних справ. URL: https://mfa.gov.ua/mizhnarodni-vidnosini/organizaciya-ekonomichnogo-spivrobitnictva-ta-rozvitku.

31. Модель Бертрана - визначення та поняття. *Economy-Pedia.com*. URL: https://uk.economy-pedia.com/11037944-bertrand-model.

32. Муравський О. Розробка єдиної обліково-аналітичної системи трансфертного ціноутворення. URL: http://kafstat.at.ua/konferens2/muravskij_tezi.pdf 4.

33. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (у ред. 2010 року). URL: http://www.afo.com.ua/ doc/Nastanovy_OESR.pdf.

34. Немировська О. Транснаціональні компанії та регулювання трансферного ціноутворення в Україні. URL: https://library.krok.edu.ua/media/library/category/statti/nemirovska_0001.pdf.

35. Офіційний сайт International conrortium of inverstigative journalists (2021). Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak, URL: https://www.icij.org/investigations/ pandora-papers/global-investigation-tax havensoffshore/#:~:text=At%20least%20%2411.3%20trillion%20is,for%20Economic%20Cooperation%20and%20Development.

36. Пащенко Т. Дидактичні аспекти впровадження кейс-технології у навчальний процес професійно-технічних закладів освіти. URL: https://lib.iitta.gov.ua/10481/1/ТезиПащенко.pdf.

37. Податковий кодекс України // Офіційний вебпортал парламенту України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

38. Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755- 17#Text.

39. Практичне керівництво ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються. URL: https:// www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/ Manual-TP-2017.pdf.

40. Про валюту та валютні цінності: Закон України від 21.06.2018 р. ₴ 2473-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text.

41. Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон: Указ Президента України від 28.04.2016 р. ₴. 180/2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016#Text.

42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.

43. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Мінфін України; Наказ, Порядок від 14.08.2015 № 706 // Офіційний вісник України від 06.10.2015 № 77. – Стор. 114.

44. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення // Офіційний вебпортал парламенту України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-п#Text.

45. Проект Закону №1210 від 30.08.2019 про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення

технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Режим доступа: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520.

46. Результати звітної кампанії з трансфертного ціноутворення. *tax.gov.ua*. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/510798.html.

47. Савченко Т.Г. (2010). Трансфертне ціноутворення як інструмент забезпечення внутрішньобанківської рівноваги. *Економічний простір,* (39), 145-165.

48. Самостійне коригування податкових зобов'язань при трансфертному ціноутворенні // Інформаційно- консультаційна платформа [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.help.

49. Сокол М., Гупка-Макогін Н., Боднар О. «Навчання у співпраці» як ефективна педагогічна технологія засвоєння іншомовних мовленнєвих умінь та навичок. *Інноваційна педагогіка. Причорноморський науково-дослідний інститут економіки та інновацій*. 2020. № 26. С. 69–72. URL: http://www.innovpedagogy.od.ua/archives/2020/26/15.pdf.

50. Сорока І.Б. Транснаціональні корпорації та їхня роль у процесі активізації міжнародної інтеграції// Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9– с.35-41.

51. Софія Королюк, Наталія Кононец. Застосування симуляції як інтереактивного методу навчання. *ІІ Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Ресурсно-орієнтоване навчання в «3D»: доступність, діалог, динаміка»: збірник тез доповідей (електронне видання) (м. Полтава, 22–23 лютого 2022 року).* – Полтава : ПУЕТ, 2022. – 331 с.

52. Ткачик Ф.П. (2015). Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу податкових консультантів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, (15;3), 148-151.

53. Товкун Л. В. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення. Теорія і практика правознавства. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/jpdf/tipp_2014_1_18.pdf.

54. Трансфертне ціноутворення в дії. *tax.gov.ua*. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/548112.html.

55. Трансфертне ціноутворення в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.golovbukh.ua/article/7440-transfertne-tsnoutvorennya-2020.

56. Трансфертне ціноутворення: відповіді на запитання від ДПС. *«Дебет-Кредит» - Бухгалтерські новини*. URL: https://news.dtkt.ua/taxation/profits-tax/83662-transfertne-cinoutvorennia-vidpovidi-na-zapitannia-vid-dps.

57. Трансфертне ціноутворення: ефективний інструмент наповнення бюджету. Режим доступа: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100013671-transfertne-tsinoutvorennyaefektivniy-instrument-napovnennya-byudzhetu.

58. Трансфертне ціноутворення: як мінімізувати втрати компанії // Deloitte Deutschland [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://cutt.ly/121fG1v.

59. Харазішвілі Ю.М. Системна безпека сталого розвитку: інструментарій оцінки, резерви та стратегічні сценарії реалізації: монографія. НАН України, Ін-т економіки пром-сті. Київ, 2019. 304 с.

60. Цивільний кодекс України // Офіційний вебпортал парламенту України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.

61. Цянюк О., Розлуцька Г. Змішане навчання як інноваційна форма організації освітнього процесу у закладах вищої освіти. *Науковий вісник ужгородського університету. серія: «педагогіка. соціальна робота»*. 2021. Т. 2, № 49. С. 232–235. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38901/1/ЗМІШАНЕ%20НАВЧАННЯ%20ЯК%20ІННОВАЦІЙНА.pdf.

62. Шевчук О. Система економічних ситуаційних завдань як засіб формування професійних компетенцій майбутніх фахівців фінансово-економічного профілю. URL: http://nvd.luguniv.edu.ua/archiv/NN24/13sobffp.pdf.

63. Beer S. International Corporate Tax Avoidance: a Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots: International Corporate Tax Avoidance : a Review /

S.Beer, R.Mooij, Li.Liu // Journal of Economic Surveys. – 201934. DOI: 10.1111/joes.12305.

64. Best practices in reducing tax gaps in V4 countries – mutual learning and lessons for Ukraine" – Peer country paper on Ukraine, CASE Research Foundation, Warsaw, 2017 (unpublished).

65. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. URL: http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf.

66. Country-by-Country Exchange Relationships. URL: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm .

67. Country-by-Country Reporting : Handbook on Effective Tax Risk Assessment, OECD. URL: http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-countryreporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf. 5. Щодо кампанії звітування про контрольовані операції. Лист ДФС України від 18.08.2017 року № 22283/7/99-99-12-03-07-17. URL: https:// zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2283872-17/print.

68. Eden L. The Arm's-Length Standard in North America / Lorraine Eden // Tax Notes International. – 2000. – 7 February. – p. 673-681. URL: http://www.voxprof.com/eden/Publications/thearmslenghtstandardin northamerica.pdf.

69. Eden, L. (2003). The internalization benets of transfer price manipulation. Bush School Working Paper # 315, Texas A&M University

70. Edwards Ch. Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It / Ch.Edwards, D.J. Mitchell. – Washington : CATO INSTITUTE. – 2008. – 250 p.

71. Egger P., Wamser G. The Impact of Controlled Foreign Company Legislation on Real Investments Abroad: A Multi-dimensional Regression Discontinuity Design. Journal of Public Economics. 2015. No 129. Pp. 77-91.

72. Green R. Tax Administration and improving transfer pricing enforcement in developing countries. URL: http://ww2.s4tp.org/wp-content/uploads/2010/10/7-green.pdf/

73. Haufler A., Mardan M., Schindler D. (April 2016). Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules. Munich Discussion Papers in Economics 2016-6. 32 p. URL: https://epub.ub.uni-muenchen.de/27745/1/Haufler_Profit.pdf .

74. Hirshleifer J. On the Economies of Transfer Pricing. // The Journal of Business. – 1956. – №3. – pp. 172-184.

75. Horst, T. (1971). The theory of multinational firm: optimal behaviour under different tariff and tax rates. Journal of Political Economy, Vol. 79, pp. 1059–1072.

76. James S. Henry. The price of offshore revisited / Tax Justice Network. 2012. Режим доступа: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf].

77. John Nash. Transfer pricing: An exporter's checklist. URL: : http://www.nzte.govt.nz/featurescommentary/Commentary/Pages/Transfer-pricing-An-exporters-checklist.aspx.

78. Kam Mei Kei (2017). Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union. University of Minho. May 2017. 59 p. URL: https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/51337/1/Kam Mei Kei.pdf.

79. Kant, C. (1988). Endogenous transfer pricing and the effects of uncertain regulation. Journal on International Economics, Vol. 24, pp. 147–157.

80. Kutut, I, Kutut V. (2007)..Transfer pricing regulation. Proceedings of the 10th conference of young scientist "Business in the 21st Century".

81. Landy, F. (2003). Vertical integrated enterprises and transfer pricing. University of Helsinki, Dis-cussion Paper No. 626.

82. McLure, C. E. (1981). The elusive incidence of the corporate income tax: the state case. Public Finance Quaterly, No. 9.

83. New Vantage Partners. Big Data Executive Survey 2017. Executive Summary of Findings. Big Data Business Impact: Achieving Business Results through Innovation and Disruption. New Vantage Partners LLC. 2017. 16 p.

84. Nielsen, S.; Raimondos-Møller, P.; and Schjelderup, G. (2001). Tax spillovers under separate ac-counting and formula apportionment. CEPR Discussion Paper No. 2831. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=276415.

85. Novikovas M. Evaluation of theoretical and empirical researches on transfer pricing. *Ekonomika*. Vol. 2, no. 90. URL: https://www.researchgate.net/publication/330516246_EVALUATION_OF_THEORETICAL_AND_EMPIRICAL_RESEARCHES_ON_TRANSFER_PRICING.

86. OECD. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. URL: http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014- model-tax-convention-articles.pdf.

87. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD. Final Reports. – Paris : OECD Publishing, 2015.

88. Profit Shifting in Ukraine's Exports of Agricultural Commodities. URL: https://left.eu/issues/publications/profit-shifting-in-ukraines-exports-of-agricultural-commodities/.

89. Schjeldrup, G.; and Sorgard, L. (1997). Transfer pricing as a strategic device for decentralized multinationals. International Tax and Public Finance, Vol. 4, pp. 277–290.

90. Shantanu J. Pendse. International Transfer Pricing: a review of non-tax outlook / J.Shantanu. – Procedia – Social and Behavioral Sciences. – 2012. – No 37. – P. 337–343.

91. Transfer pricing and developing countries. Final report. URL: http://ec.europa.eu/europeaid/what/economicsupport/documents/transfer-pricing-study_en.pdf.

92. Weiner, J. M. (2002). Formula apportionment in the European Union: a dream comes true or the EU's worst nightmare? CESifo Working Paper No. 667