

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

КОРІНЬ ІННА СЕРГІЇВНА

УДК 338.5:336.221.4-049.5

ДИСЕРТАЦІЯ

**РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ПРОЦЕСІ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ**

Спеціальність – 051 Економіка

Галузь знань – 05 Соціальні та поведінкові науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **І. С. Корінь**

Науковий керівник: **Калач Ганна Миколаївна**, к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

АНОТАЦІЯ

Корінь І. С. Регулювання трансфертного ціноутворення в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 «Економіка» (05 «Соціальні та поведінкові науки»). – Державний податковий університет, Міністерство фінансів України, – Ірпінь, 2023.

Дисертаційна робота присвячена комплексному теоретико-прикладному дослідженню регулювання трансфертного ціноутворення в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави, особливостям такого регулювання в умовах російської агресії, зменшення доходів бюджету внаслідок економічного спаду на фоні підвищення витрат на ведення воєнних дій, підтримання інфраструктури.

Об'єктом дослідження є взаємовідносини між державою та суб'єктами трансфертного ціноутворення, що виникають в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави, предметом – розробка і удосконалення теоретико - методичних засад регулювання трансфертного ціноутворення для забезпечення фіскальної безпеки держави.

Актуальність теми роботи впливає з того, що дослідження трансфертного ціноутворення є важливим для забезпечення справедливості та ефективності в торгівельних та економічних відносинах між Україною та Європейським Союзом, виконання міжнародних зобов'язань і забезпечення фіскальної безпеки держави.

Проблеми трансфертного ціноутворення в Україні в умовах конфлікту з росією виявляють свої особливості і впливають на фіскальну безпеку держави. Так, умови війни створюють складні умови для бізнесів та контролюючих органів, що може сприяти спробам маніпулювання цінами при обміні товарів і послуг, що може призвести до зменшення податкових надходжень в бюджет.

Важкість отримання коректних порівняльних даних для визначення ринкових цін може ускладнити оцінку правильності трансфертного ціноутворення та управління ризиками для фіскальної безпеки. Війна може спонукати українські компанії до зниження цін на експортовані товари та послуги для збільшення своїх прибутків за кордоном, що призведе до втрати податкових надходжень. Недостатня регулятивна база може створити труднощі в регулюванні та нагляді за трансфертним ціноутворенням в умовах війни, коли деякі регіони або компанії можуть вийти із-під контролю уряду, ускладнюючи відстеження незаконних дій.

Визначені теоретичні основи фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення, які включають розробку та впровадження стратегій і політик, спрямованих на ефективний контроль держави над оподаткуванням транснаціональних корпорацій і використанням ними трансфертних цін для мінімізації податкових зобов'язань. Основні теоретичні принципи фіскальної безпеки в цьому контексті включають:

- прозорість і облік: необхідність повного і коректного обліку та звітування від транснаціональних корпорацій щодо їхньої діяльності, включаючи операції з переміщення матеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності;
- узгодженість з міжнародними стандартами: дотримання міжнародних стандартів і рекомендацій організацій, таких як ОЕСР, щодо регулювання трансфертного ціноутворення та обміну інформацією між країнами;
- удосконалення законодавства: створення законодавства, яке дозволяє здійснювати ефективний контроль і регулювання оподаткування трансфертних операцій та надання органам податкового контролю відповідних повноважень для впровадження цих політик;
- міжнародне співробітництво та обмін інформацією;
- перманентний моніторинг та аналіз трансфертних операцій.

Отримала подальший розвиток концепція фіскальної безпеки, що визначена як стан фінансової стійкості та здатності держави до управління фінансами, а також забезпечення сталого розвитку та задоволення потреб

суспільства. Фіскальна безпека стає важливим аспектом економічної безпеки держави, оскільки вона впливає на стабільність фінансової системи, економічний розвиток та соціальний добробут.

Зазначено, що в сучасних умовах відсутнє загальновизнане визначення терміну «фінансова безпека». І хоча позиції дослідників різняться, існує важливий аспект, який може об'єднати ці різні підходи до визначення фінансової безпеки. Це стан системи, при якому вона залишається стійкою до різних фінансових загроз, та має здатність до самозбереження та розвитку.

Для обґрунтування та дослідження теоретико-методологічних засад фіскальної безпеки розглянуті ключові аспекти цієї концепції, включаючи фіскальну політику, фінансову стійкість, ефективність управління ресурсами, раціональну систему оподаткування, макроекономічну стабільність та соціальну справедливість.

Фіскальна політика представляє собою спрямовану діяльність органів державної влади щодо забезпечення фінансової життєдіяльності держави. Це є одним із ключових інструментів, за допомогою якого влада може впливати на економіку країни, включаючи в себе прийняття рішень з питань збору податків, управління витратами, діяльність у сфері боргової політики та інші фінансові аспекти держави. Основною метою фіскальної політики є забезпечення макроекономічної стабільності, регулювання економічного зростання, розподіл ресурсів і забезпечення надання публічних послуг.

Трансфертне ціноутворення – це система визначення вартості товарів та послуг, які продаються або передаються між внутрішніми підрозділами одного підприємства або між різними підприємствами, що належать до єдиного батьківського концерну чи групи компаній. Підходи до трансфертного ціноутворення можна узагальнити у два способи, орієнтуючись на їх використання: внутрішньофірмовий та внутрішньогруповий.

Трансфертні ціни не завжди відзначаються завищенням або заниженням щодо ринкових значень. Негативним може бути лише зловживання (маніпуляція) трансфертними цінами, оскільки саме це призводить до їхнього завищення або заниження.

Розглянуто фактори, які визначають вибір моделі трансфертного ціноутворення та методів узгодження умов контрольованої операції за принципом «витягнутої руки». Встановлено, що ці детермінанти включають фактори і обставини, які впливають на рішення підприємств щодо конкретного підходу до визначення цін на товари та послуги, що переміщуються між пов'язаними сторонами в міжнародній торгівлі.

Встановлено, що глобальні тенденції у протидії маніпулюванню трансфертними цінами в основному спрямовані на забезпечення більшої прозорості та ефективного контролю в цій сфері. Держави та міжнародні організації активно співпрацюють для вдосконалення правил та стандартів у цьому питанні. Зростає важливість обміну інформацією між державами, що дозволяє виявляти та уникати використання схем ухилення від оподаткування через трансфертні ціни. Механізми, такі як OECD/G20, BEPS та директиви Європейського Союзу, впроваджуються з метою удосконалення стандартів, які регулюють трансфертне ціноутворення.

Визначено ефективність податкового контролю як механізму запобігання податкових втрат. Податковий контроль є формою державного фінансового нагляду, спрямованого на гарантування дотримання податкового законодавства та правильності виконання податкових зобов'язань платниками зборів та податків. Цей механізм включає ряд заходів, спрямованих на виявлення, аналіз та усунення відхилень від податкових норм у їхній діяльності з метою мінімізації втрат бюджету та притягнення винних осіб до відповідальності.

Визначено, що модель оцінки реальних та потенційних податкових втрат в контексті трансфертних цін – це інструмент або методологія, спрямована на оцінку можливих втрат податків унаслідок маніпулювання трансфертними цінами. Ця модель враховує різноманітні аспекти оподаткування, включаючи зміни у цінах та обсягах торгівлі між пов'язаними сторонами, що можуть призвести до недооцінки чи переоцінки активів, товарів чи послуг. Мета полягає в ідентифікації, аналізі та оцінці можливих втрат

податків для уникнення таких практик та забезпечення справедливості й прозорості в оподаткуванні.

Алгоритм оцінки податкових втрат у контексті трансфертних цін включає наступні кроки:

- збір інформації: отримання даних про фінансові та трансакційні операції пов'язаних компаній, а також їх фінансові звіти;
- аналіз показників ризику трансфертного ціноутворення;
- розробку стратегій для мінімізації ризику;
- впровадження корекцій з метою попередження податкових втрат, включаючи внесення коригувань до трансфертних цін.

Ключові слова: економічна безпека, податки, трансферне ціноутворення, фіскальна політика, фіскальна безпека, податкова політика, адміністрування податків, податковий контроль, фіскальна ефективність, підозрілі фінансові операції, державний бюджет

SUMMARY

Koryn I. S. Regulation of transfer pricing in the process of ensuring the fiscal security of the state. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 051 «Economics» (05 – «Social and Behavioral Sciences»). – State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine, – Irpin, 2023.

The dissertation is devoted to a complex theoretical and applied research on the regulation of transfer pricing in the process of ensuring the fiscal security of the state. The peculiarities of such regulation in the conditions of Russian aggression, the reduction of budget revenues as a result of the economic recession are considered. The economic downturn is taking place against the backdrop of increased costs for conducting military operations and maintaining infrastructure.

The object of the study is the relationship between the state and transfer pricing entities. These relations arise in the process of ensuring the fiscal security of

the state. The subject of the work is the development and improvement of the theoretical and methodological principles of transfer pricing regulation to ensure the fiscal security of the state.

The relevance of the topic of the work stems from the fact that the study of transfer pricing is important for ensuring fairness and efficiency in trade and economic relations between Ukraine and the European Union. And also for Ukraine to fulfill its international obligations and ensure the fiscal security of the state.

The problems of transfer pricing in Ukraine in the context of the conflict with Russia reveal their peculiarities and affect the fiscal security of the state. The conditions of war create difficult conditions for businesses and regulatory authorities. This can contribute to attempts to manipulate prices during the exchange of goods and services and reduce tax revenues in the budget.

The difficulty of obtaining correct comparative data for determining market prices can make it difficult to assess the correctness of transfer pricing and risk management for fiscal security. The war may prompt Ukrainian companies to lower the prices of exported goods and services in order to increase their profits abroad, resulting in a loss of tax revenues. An insufficient regulatory framework can create difficulties in regulating and supervising transfer pricing in wartime when some regions or companies may escape government control. This makes it difficult to trace illegal activities.

The theoretical foundations of fiscal security in the conditions of transfer pricing are determined. They include the development and implementation of strategies and policies aimed at effective state control over the taxation of transnational corporations and their use of transfer pricing to minimize tax liabilities. The main theoretical principles of fiscal security in this context include:

- transparency and accounting. Full and correct accounting and reporting of transnational corporations regarding their activities is necessary. In particular, about operations on moving material assets and objects of intellectual property;

Fiscal policy represents the directed activity of state authorities to ensure the financial life of the state. It is one of the key tools with which the government can influence the country's economy. Fiscal policy includes decision-making on tax

collection, expenditure management, activities in the field of debt policy and other financial aspects of the state. The main goal of fiscal policy is to ensure macroeconomic stability, regulate economic growth, allocate resources and ensure the provision of public services.

Transfer pricing is a system of determining the value of goods and services that are sold or transferred between internal divisions of one enterprise or between different enterprises belonging to a single parent concern or group of companies. Approaches to transfer pricing can be summarized in two ways, focusing on their use: intra-firm and intra-group.

Transfer prices are not always overstated or understated relative to market values. Only abuse (manipulation) of transfer prices can be negative, as this leads to their overestimation or underestimation.

Factors that determine the choice of a transfer pricing model and methods of agreeing the conditions of a controlled transaction based on the principle of "arm's length" are considered. It was established that these determinants include factors and circumstances that influence the decisions of enterprises regarding a specific approach to determining the prices of goods and services moving between related parties in international trade.

It has been established that global trends in combating transfer price manipulation are mainly aimed at ensuring greater transparency and effective control in this area. States and international organizations actively cooperate to improve rules and standards in this matter. The importance of the exchange of information between countries is increasing, which allows to detect and avoid the use of tax evasion schemes through transfer pricing. Mechanisms such as the OECD/G20, BEPS and European Union directives are being implemented to improve the standards that govern transfer pricing.

The effectiveness of tax control as a mechanism for preventing tax losses is determined. Tax control is a form of state financial supervision aimed at compliance with tax legislation and the correctness of the fulfillment of tax obligations by fee and tax payers. This mechanism includes measures aimed at identifying, analyzing and

eliminating deviations from tax norms in the activities of taxpayers with the aim of reducing budget losses and bringing guilty parties to justice.

It was determined that the model for assessing real and potential tax losses in the context of transfer pricing is a tool or methodology. It is aimed at assessing possible tax losses as a result of manipulation of transfer prices. This model takes into account various aspects of taxation. It includes changes in prices and volumes of trade between related parties that may lead to undervaluation or overvaluation of assets, goods or services. The goal is to identify, analyze and evaluate possible tax losses to avoid such practices and ensure fairness and transparency in taxation.

The algorithm for estimating tax losses in the context of transfer pricing includes the following steps:

- collection of information: obtaining data on financial and transactional operations of related companies, as well as their financial reports;
- analysis of transfer pricing risk indicators;
- development of strategies to minimize risk;
- introduction of corrections to prevent tax losses, including making adjustments to transfer prices.

Keywords: economic security, taxes, transfer pricing, fiscal policy, fiscal security, tax policy, tax administration, tax control, fiscal efficiency, suspicious financial transactions, state budget

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Корінь І. С., Калач Г. М. Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2020. № 3 (35)/2 том. С. 23-30. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/158470876698.pdf>

2. Корінь І.С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. № 38. с. 57-62. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/38_2021ua/12.pdf

3. Корінь І. С., Калач Г. М. Трансфертне ціноутворення як складова фіскальної безпеки України. *Митна безпека : науковий журнал*. 2021. №. 5. С. 99-107. URL: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d558c9ee-1a60-40ee-b057-10a716ac4b5f/content>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Корінь І.С. Визначення ціни в угодах між пов'язаними особами. *Збірник тез податкового конгресу «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»*. м. Ірпінь, грудень, 2019. С. 373-376.

5. Корінь І. С. Оцінка схем уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків в Україні за допомогою офшорних схем. *Матеріали III науково-практичного круглого столу «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України»*, м. Ірпінь, травень, 2020. С. 68-70.

6. Корінь І.С. Загрози економічній безпеці підприємства. *IV міжнародна науково-практична конференція «Економічні перспективи підприємництва»*. (8-9 жовтня 2020 р., м. Ірпінь): Університет ДФС України, 2020. Секція: Економічна безпека підприємницької діяльності: нові загрози. С. 63-66.

7. Корінь І. С., Калач Г. М. Вплив податкової політики на еволюцію моделей трансфертного ціноутворення. *Збірник тез Міжнародного податкового конгресу «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки. Серія «Податкова та митна справа в Україні»*, м. Ірпінь, грудень, 2020. С. 497-500.

8. Корінь І. С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *III Міжнародна науково-практична конференція «Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір»*, м. Запоріжжя, жовтень, 2021. С. 123-126.

9. Корінь І. С. Контроль за трансфертним ціноутворенням в рамках економічної безпеки країни. *Збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих вчених: Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту підприємств України*, м. Харків, листопад, 2021. С. 191-194.

10. Корінь І. С. Запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній. *Міжнародна науково-практична конференція: Актуальні проблеми економіки, фінансів, менеджменту і права*, Частина 1, 2 грудня 2022 р., м. Житомир. С. 20-22.

11. Корінь І. С. Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки». *VI Міжнародна науково-практична конференція: Економічні перспективи підприємництва у воєнні часи та опісля*, 22 травня 2023 р., м. Ірпінь. С. 327-332.

які додатково відображають результати дисертації:

12. Korin I. Current state of tax control over transfer pricing in Ukraine. *Economics&Education, International Scientific Journal*. Riga, 2022. Vol. 7, Issue 2. pp. 41-44. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/econedu/article/view/1828/1845>

13. Корінь І. С. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. *Молодий вчений*. 2022. № 7

(107). C. 96-100. URL:
<https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/5397/5290>

14. Korin I. The Effect of Martial Law on Transfer Pricing in Ukraine. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*. 2022. Vol. 5 Issue 11. pp. 3152-3156. URL: <https://ijefm.co.in/v5i11/Doc/4.pdf>

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ФІСКАЛЬНА БЕЗПЕКА ЯК ЧАСТИНА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ	14
1.1 Місце і роль фіскальної безпеки в структурі економічної безпеки держави в умовах російської агресії	14
1.2 Фіскальна безпека, роль фіскальної політики в її забезпеченні.....	27
1.3 Передумови та економічна природа трансфертного ціноутворення....	46
Висновки до Розділу 1.....	61
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ.....	64
2.1 Аналіз податкового адміністрування трансфертних цін.....	64
2.2 Моделі та принципи трансфертного ціноутворення.....	87
2.3 Вплив регулювання трансфертного ціноутворення на збільшення надходжень до бюджету. Оцінка ефективності застосування правил BEPS	99
Висновки до Розділу 2.....	111
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ МІНІМІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНИХ ВТРАТ ТА ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ	114
3.1 Податковий контроль трансфертних цін як механізм запобігання податкових втрат	114
3.2 Напрями протидії маніпулюванню трансфертними цінами.....	135
3.3 Управління ризиками трансфертного ціноутворення	148
Висновки до Розділу 3.....	167
ВИСНОВКИ.....	169
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	176
ДОДАТКИ.....	214

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

BEPS – Base erosion and Profit Shifting

CPM – метод чистого прибутку, або порівнянних прибутків

CRS – Common Standards on Reporting Information on Financial Accounts and Due Diligence

CUP – метод порівняльної неконтрольованої ціни

МСАА СбС – Багатостороння угода між компетентними органами про обмін повідомленнями про відмивання коштів

МСАА CRS – Багатостороння угода між компетентними органами про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)

PSM – метод розподілу прибутку

TNMM – метод порівнянної рентабельності (transactional net margin method)

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КІК – контрольовані іноземні компанії

МНК – багатонаціональні корпорації

МПК ОЕСР – Модельна податкова конвенція ОЕСР, Модель ОЕСР

ООН – Організація Об'єднаних Націй

рф – російська федерація

США – Сполучені Штати Америки

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Актуальність роботи обумовлена процесами глобалізації у світовій економіці, що призвели до зростання впливу великих транснаціональних інтегрованих компаній та інтенсифікації міжнародної торгівлі, що сприяє вільному руху фінансових ресурсів. Зазначені корпорації активно використовують можливості оптимізації оподаткування, зосереджуючи увагу на стратегіях мінімізації податків за допомогою трансферного ціноутворення. Одночасно розмір податкових надходжень визначає фінансові інтереси держави та впливає на її фінансову безпеку. Розв'язання цього протиріччя передбачає необхідність подальшого удосконалення регулювання податкового аспекту трансфертного ціноутворення.

Дотепер трансфертне ціноутворення привертало увагу головним чином фінансових органів, проте внаслідок швидких процесів глобалізації та зростання активності транснаціональних компаній науковий інтерес до цього аспекту зростає. Так, мета корпорацій у сфері трансфертного ціноутворення полягає в зменшенні загального податкового обтяження за допомогою виваженого податкового планування. Трансфертне ціноутворення визначається як ключовий аспект стратегій мінімізації оподаткування для інтегрованих компаній. З іншого боку, фінансові інтереси держави виражаються у розмірі податкових надходжень, і вирішення цього конфлікту вимагає удосконалення податкового регулювання трансфертного ціноутворення між взаємозалежними суб'єктами для запобігання практиці ухилення від оподаткування.

У сфері економіки стандарти безпеки досліджувалися І. Іполітовою, Ю. Якубенко; М. Кармаліта запропонувала аналіз негативних чинників, що впливають на фінансову стабільність держави та пропозиції щодо податкових стимулів і дерегуляції економічної діяльності в умовах агресії з боку рф.

З. Варналій досліджував проблеми економічної безпеки. Фінансово-економічний простір України у контексті трансформацій, пов'язаних з глобалізацією та деглобалізацією проаналізував у монографічному дослідженні

С. Онишко. Ю. Мискін, В. Мартиненко аналізували сутність фіскальної політики. О. Іванишина, А. Славкова та В. Краєвський присвятили свої праці питанням податкового контролю. О. Коляда, В. Лапін, Л. Гапоненко Л. розглядали конституційно-правові засади фінансової політики держави. Фінансову безпеку держави в умовах глобалізації досліджувала Г. Калач. В. Коротун [102] провів дослідження сучасних особливостей контролю трансфертного ціноутворення, враховуючи положення Плану дій BEPS та інших важливих аспектів. Проте науковий доробок вимагає подальшого аналізу та досліджень з цього питання через зміни в податковому законодавстві, пов'язані з проведенням податкової реформи в Україні.

Вагомий внесок у вивчення податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення зробили вітчизняні вчені. Зокрема, Л. Товкун [254] досліджує питання податкового контролю в трансферному ціноутворенні та акцентує увагу на особливостях його законодавчого закріплення в Україні. В. Пухальський [210] визначає підходи до контролю дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» та виявлення проблем у сфері трансфертного ціноутворення. О. Онищенко, Л. Хоменко, О. Авраменко [151] досліджують податковий аспект еволюції трансфертного ціноутворення, виділяючи етапи його розвитку в Україні з точки зору податкового законодавства та описуючи його основні особливості в сучасному періоді. Т. Бутенко та Л. Круковська [10] розкривають сутність та механізм податкового контролю в трансфертному ціноутворенні, а також акцентують увагу на особливостях його законодавчого закріплення в Україні.

Теоретичним базисом розвитку трансфертного ціноутворення слугували праці відомих вчених М. Белопольського, М. Верескуна, А. Меліхова, М. Портера, Дж. Стівенсона та ін. Дослідженню базових понять трансфертного приділяли увагу Дж. Фостер та Ч. Хорнгрен, Д. Джонстон, К. Друрі, В. Танзі, Т. Гресик, Ф. Ланді, Л. Еден. Розробці принципів та механізму функціонування трансфертного ціноутворення присвячені праці Є. Акімової, Н. Богацької, П. Дзюби, В. Колосок, М. Колдовського, Р. Коула, О. Мазур, К. Непесова, Н. Павлюкової, В. Пашкуса, П. Перерви, С. Хартман. Серед емпіричних

досліджень в області трансфертних цін, можна виділити роботи Г. Груберта і Д. Мутті, Р. Танга, К. Вальтера і Р. Реймонда, Д. Бернса.

Процесам удосконалення системи управління трансферним ціноутворенням присвячені дослідження Т. Алесинської, О. Біловодської, Г. Брігсона, О. Величко, Н. Гвілієя, М. Григорака, С. Гриценка, Т. Гудеуса, А. Кальченко, М. Крістофером, Є. Крикавського, Г. Коцаби, М. Макаренка, М. Окландера, О. Олефіренка, Т. Савченка, О. Соляника та ін. Водночас недослідженими залишаються основні причини маніпулювання трансфертними цінами українськими корпораціями, без цього неможливо передбачити вплив тих чи інших державних заходів в сфері оподаткування та трансфертного ціноутворення на податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Без проведення ґрунтовних досліджень не можна зробити висновок про наявність маніпулювання трансфертними цінами та обсяг податкових втрат при використанні трансфертного ціноутворення. Зазначене і обумовило вибір теми дисертаційного дослідження, визначення предмета, мети і завдань дослідження.

Зв'язок дисертації з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана відповідно до науково-дослідної теми, що виконувалась у Громадській науковій організації «Фінансово-економічна наукова рада» «Проблеми стратегічного розвитку національної економіки» (номер державної реєстрації 0118U000788) (виконавець підпункту 5.1, згідно договору про виконання науково-дослідних робіт № 07/2570 від 25 березня 2020 року, довідка №2503/20-3 від 25 березня 2020 року).

Мета і завдання дослідження. Дослідження має метою є опрацювання теоретичних засад регулювання трансфертного ціноутворення та розробку комплексного підходу до проблеми мінімізації податкових втрат від застосування моделей трансфертного ціноутворення для забезпечення фіскальної безпеки держави.

Досягнення визначеної мети потребує вирішення таких **завдань**:

- визначити теоретичні засади фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення; функції та роль трансфертного ціноутворення в розмиванні бази оподаткування;

- обґрунтувати та дослідити теоретико-методологічні засади фіскальної безпеки;
- визначити ефективність методів оцінки фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення;
- розглянути моделі та стандарти трансфертного ціноутворення, правила BEPS та етапи їх імплементації в українське законодавство;
- встановити складові елементи системи податкового адміністрування трансфертних цін та визначити механізм її застосування у практичній діяльності;
- визначити ефективність податкового контролю, як механізму запобігання податкових втрат;
- сформулювати детермінанти вибору моделі трансфертного ціноутворення та методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»;
- охарактеризувати світові тенденції протидії маніпулюванню трансфертними цінами;
- розробити модель оцінки реальних та потенційних податкових втрат в умовах застосування трансфертних цін.

Об'єктом дослідження є взаємовідносини між державою та суб'єктами трансфертного ціноутворення, що виникають в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави.

Предметом дослідження є розробка і удосконалення теоретико - методичних засад регулювання трансфертного ціноутворення для забезпечення фіскальної безпеки держави.

Методи дослідження. В дослідженні використовувався комплекс загальнонаукових та філософських методів. Так, історичний метод сприяв з'ясуванню генези процесу формування дослуджуваної категорії – економічної безпеки.

Формально-юридичний метод використовувався для аналізу змісту Модельної податкової конвенції, Настанов ОЕСР та нормативних актів України з питань трансфертного ціноутворення.

Системний метод дав змогу з'ясувати основні напрями та пріоритети діяльності з інтеграції української податкової системи з європейськими стандартами оподаткування.

Порівняльний метод застосовувався з метою аналізу міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Метод моделювання та прогнозування був застосований для аналізу моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS, розроблення алгоритму оцінки податкових втрат у контексті трансфертних цін.

Метод контент-аналізу допоміг встановити особливості застосування критерію визнання операції контрольованою, а також визначення зіставності комерційних та/або фінансових умов операцій у порівнянні з умовами контрольованої операції при аналізі практики Верховного Суду.

Інформаційну базу дослідження склали наукові публікації та дослідження вітчизняних та іноземних вчених з відповідної проблематики, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання; статистичні дані Міністерства економіки України, Державної податкової служби; законодавчі та нормативно-правові акти державних органів України; практика Верховного Суду, міжнародні податкові конвенції, Модельна податкова конвенція, Настанови ОЕСР, ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна отриманих результатів зумовлена як сукупністю сформульованих завдань, так і засобами їх розв'язання. Вона полягає в наступному.

Уперше: науково обґрунтовано систему складних взаємозв'язків суб'єктів трансфертного ціноутворення в контексті їх впливу на забезпечення фіскальної безпеки України, що дозволяє визначити вплив трансфертного ціноутворення на податкову базу України та встановити можливості покращення системи контролю та моніторингу суб'єктів трансфертного ціноутворення для посилення фіскальної безпеки держави.

Сформульована авторська дефініція поняття «суб'єкти трансфертного ціноутворення», під яким розуміються учасники міжнародних економічних відносин, що взаємодіють у встановленні цін в процесі обміну товарами та

послугами в межах однієї корпоративної структури, можуть встановлювати в межах інтегрованої структури ціни відмінні від ринкових і штучно регулювати обсяги оподаткування та розподіл прибутку в різних юрисдикціях.

Система складних взаємозв'язків суб'єктів трансфертного ціноутворення впливає на забезпечення фіскальної безпеки України, а саме:

- оптимізація податкових зобов'язань суб'єктами трансфертного ціноутворення може зменшувати надходження до бюджету та впливає на ефективність системи оподаткування;

- трансфертне ціноутворення та положення міжнародних податкових угод створює передумови для уникнення подвійного оподаткування та зменшення ризиків ухилення від оподаткування шляхом трансфертного ціноутворення;

- моніторинг суб'єктів трансфертного ціноутворення надає можливості для покращення системи регулювання трансфертного ціноутворення та зміцнення фіскальної безпеки держави;

- впровадження кращого міжнародного досвіду, співпраця з міжнародними організаціями у сфері регулювання трансфертного ціноутворення може суттєво підвищити фіскальну безпеку.

Удосконалено понятійно-категорійний апарат трансфертного ціноутворення: застосування системного підходу дозволило запропонувати власне визначення поняття «економічна безпека держави» яку ми визначаємо як комплексну систему, що складається з організаційної, інституційної та функціональної підсистем, які пов'язані специфічними економічними відносинами та спрямовані на забезпечення стійкості внутрішньодержавної економіки до зовнішніх і внутрішніх загроз, створення умов для її розвитку та саморегулювання.

Набули подальшого розвитку:

- концепція фіскальної безпеки, яка визначається як стан фінансової стійкості та здатності держави до управління фінансами, а також до забезпечення сталого розвитку та задоволення потреб суспільства. Фіскальна безпека є важливим аспектом економічної безпеки держави, оскільки вона

впливає на стабільність фінансової системи, економічний розвиток та соціальний добробут;

- підходи до оцінки фіскальних ризиків та вирішення проблеми мінімізації податкових втрат від трансфертного ціноутворення: запропонований перелік індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення для оперативного використання в умовах обмежених строків та/або великих обсягів інформації, що потребує опрацювання, які, зважаючи на деякі подібності та пов'язаність пунктів згруповані наступним чином:

1) фінансові показники:

- перманентні збитки без ознак корекції бізнес-операцій;
- від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності;
- різниця між вартістю виробництва та чистим доходом не перевищує 10% від собівартості;

2) оподаткування:

- значні розбіжності між прибутком окремого суб'єкта та загальним прибутком групи;
- великий прибуток в країнах з низьким оподаткуванням;
- мінімальні податки при великому прибутку у певних юрисдикціях;
- декларація операцій без їх реального проведення;

3) трансакції та партнери:

- операції з партнерами у країнах з низькими податковими ставками;
- трансакції з пов'язаними сторонами у офшорних юрисдикціях;

4) фінансові аномалії:

- відхилення між фінансовою та податковою звітністю;
- значний прибуток при мінімальних податках;
- заборгованість, що перевищує можливий (з урахуванням галузі діяльності і наявних активів) борг підприємства;

5) стратегічні операції та угоди:

- отримання податкових переваг як ключової переваги угоди;
- придбання компаній без прибутку для збільшення податкової відповідальності.

6) операції з ознаками фіктивності:

- декларація операцій без їх реального проведення;
- «карусельні» операції з переміщенням коштів;

7) негативна групова діяльність: передача функцій, ризиків та активів між компаніями групи з наступною «втратою» доходів;

8) операції у країнах – «податкових гаванях»;

9) укладання низькодохідних міжнародних контрактів протягом тривалого строку.

Ці ознаки можуть свідчити про ризик маніпуляцій трансфертним ціноутворенням, що потребує уваги та можливої перевірки з точки зору відповідності діяльності суб'єкта підприємництва нормам податкового законодавства.

Практичне значення отриманих результатів полягатиме у можливості застосування наукових положень і висновків дослідження у практичній діяльності органів державного управління щодо розвитку трансфертного ціноутворення; у процесі викладання економічних дисциплін у вищих навчальних закладах; під час написання навчальних посібників з теорії та практики застосування нових підходів дослідження трансфертного ціноутворення.

Обґрунтована система взаємозв'язків суб'єктів трансфертного ціноутворення може служити основою для розробки стратегій та політик, спрямованих на оптимізацію фіскальної безпеки України в умовах глобалізації.

Отримані дисертанткою результати були використані у науково-дослідній сфері (довідка Громадської наукової організації «Фінансово-економічна наукова рада» № 2503/20-3 від 25 березня 2020 року); правотворчій діяльності (довідка Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України від 04 грудня 2023 року); практичній діяльності (довідка Департаменту трансферного ціноутворення Державної податкової служби від 06 грудня 2023 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки,

рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні», опублікованій спільно з Калач Г.М., авторкою особисто здійснено аналіз агресивного податкового планування в Україні.

У науковій статті «Трансфертне ціноутворення як складова фіскальної безпеки України», опублікованій спільно з Калач Г.М., авторкою особисто здійснено аналіз складових фіскальної безпеки України.

У тезах доповіді «Вплив податкової політики на еволюцію моделей трансфертного ціноутворення», опублікованих спільно з Калач Г.М., авторкою особисто здійснено аналіз еволюції моделей трансфертного ціноутворення.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті та тези доповіді, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація матеріалів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження були представлені та обговорені на: Податковому конгресі «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (м. Ірпінь, грудень, 2019); III науково-практичному круглому столі «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України» (м. Ірпінь, травень, 2020); IV міжнародній науково-практичній конференції «Економічні перспективи підприємництва» (м. Ірпінь, жовтень, 2020); Міжнародному податковому конгресі «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки» (м. Ірпінь, грудень, 2020); III міжнародній науково-практичній конференції «Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір» (м. Запоріжжя, жовтень, 2021); Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих вчених «Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту підприємств України»

(м. Харків, листопад, 2021); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми економіки, фінансів, менеджменту і права» (м. Житомир, 1-2 грудня 2022); VI міжнародній науково-практичній конференції «Економічні перспективи підприємництва у воєнні часи та опісля» (м. Ірпінь, 22 травня 2023).

Публікації. Основні наукові результати дисертації викладені у 14 наукових публікаціях, серед яких 3 наукові статті, опублікованих у наукових фахових виданнях України, затверджених МОН України, 8 тез доповідей на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях та 3 публікації, які додатково відображають результати дисертаційного дослідження.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 225 сторінок. Основний зміст викладено на 175 сторінках, який містить 8 таблиць, 1 рисунок. Робота має 3 додатки, розміщених на 12 сторінках. Список використаних джерел містить 330 найменування і викладений на 38 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ФІСКАЛЬНА БЕЗПЕКА ЯК ЧАСТИНА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Місце і роль фінансової безпеки в структурі економічної безпеки держави в умовах російської агресії

Розуміння економічної безпеки формувалося зі становленням держави і було пов'язане з національними інтересами. Перша згадка про економічну безпеку та необхідність її забезпечення міститься у фундаментальній праці Платона «Республіка». Він доводить, що лише держави з відповідним рівнем добробуту можуть вважатися достатньо захищеними. Бо якщо суспільство стикається з надмірними бажаннями, воно неминуче потрапляє в різного роду неприємності, включно з війною, і здорова держава перетворюється на неблагополучну. Еволюційний розвиток людства та його економічних відносин розкриває сутність безпеки як стану захищеності території від нападу ворога. Жан-Жак Руссо стверджував, що самозбереження і безпека є найважливішими турботами держави. З розвитком державних інститутів безпеку почали розуміти як відсутність небезпеки [271]. Історичним документом, який засвідчує вживання розглядуваного терміну, є словник Робера (1190 р.), де безпека означала спокійний душевний стан, в якому людина відчувала себе захищеною від будь-якої небезпеки [36, с. 310].

Згодом поняття «економічна безпека» стало використовуватися на Заході у зв'язку з розпадом колоніальної системи, який призвів до посилення ресурсних обмежень. Даний термін був використаний Рузвельтом у процесі розробки економічного плану «Новий курс» для виведення країни з Великої депресії 1933-1937 років у контексті національної безпеки. Концепція Ф. Рузвельта щодо природи економічної безпеки вдосконалювалася, і з 1944 р. він оцінював цю категорію як гарантію економічних прав, таких як право на гідне житло, освіту, соціальне забезпечення, розумний дохід в обмін на вироблену продукцію і достатній рівень зайнятості [271].

Поняття економічної безпеки у своєму звичайному вигляді з'явилося в Західній Європі наприкінці XII ст. і трактувалося як стан відсутності загроз і небезпек для основних соціальних інститутів держави. На державному рівні основні положення сучасного розуміння поняття «економічна безпека» вперше були запропоновані в США під час прийняття «Акту про національну безпеку» в 1947 р. У наступні роки багато держав в офіційних документах окреслили основні риси забезпечення власної економічної безпеки. З 1997 по 2010 рр. у світі було прийнято низку документів (Паризька хартія для нової Європи, модернізація Віденського документа та інші), які зафіксували поняття «економічної безпеки» на міжнародному рівні. Сьогодні поняття «економічна безпека» більше не може існувати виключно в межах однієї країни, що зумовлено посиленням процесів глобалізації та демократизації у світі [303].

Взагалі, історія економічної безпеки держави відобразила еволюцію засобів виробництва та загроз, що виникали у сфері економіки та впливали на суверенітет та стабільність держав. Тому можна умовно виділити такі періоди, як середньовіччя, коли сільське господарство, доступні для видобутку ресурси та торговельні маршрути були важливими джерелами прибутку, а збереження доступу до них та захист від зовнішніх загроз були ключовими завданнями.

Зміни у технологіях та виробництві (індустріальна революція) принесли нові виклики і можливості для держав, які розширили свої зусилля в області економічної безпеки через регулювання праці, патенти та тарифи. Перша світова війна підкреслила важливість стратегічних ресурсів, зокрема, сировини, які стали об'єктом суперництва між державами. Закінчення Другої світової війни та холодна війна: у цей період було створено міжнародні організації, такі як ООН та МВФ, які мали сприяти стабільності та розвитку. Економічна безпека стала частиною стратегії загальної безпеки. Сьогодні економічна безпека включає в себе підтримання миру, боротьбу з тероризмом, кіберзагрозами, торгівельними конфліктами та іншими аспектами, які можуть впливати на економічну стабільність держави. Багато країн розглядають її як одну з важливих складових національної безпеки.

Легковажне ставлення до економічної безпеки може призвести до негативних наслідків, таких як занепад економічних галузей, банкрутство підприємств і підриє системи забезпечення життя нації [258, с. 6].

Негативний вплив зовнішнього та внутрішнього середовища, велика кількість складових та інших рівнів безпеки, все це та багато іншого необхідно враховувати в процесі досягнення економічної безпеки держави. Сьогодні існує ряд критичних проблем, які суттєво загрожують економічній безпеці України, зокрема: російська агресія, висока інфляція; недостатня конкурентоспроможність вітчизняних підприємств; слабка інвестиційна політика; високий рівень безробіття та корупції [303]. Так, російська агресія має серйозний негативний вплив на економіку України і глобальну ситуацію. Цей вплив охоплює сфери інвестицій, міжнародної торгівлі та фінансового ринку, призводячи до значних руйнівних наслідків [115, с. 438].

Економічна безпека є необхідною умовою для забезпечення безпеки національних інтересів держави. Це означає, що стан економіки та інститутів влади має гарантувати ефективний захист національних інтересів та належний оборонний потенціал [див.: 31, с. 99]. Національні інтереси України визначаються як ключові інтереси людини, суспільства і держави, їхнє реалізація сприяє державному суверенітету України, її прогресивному демократичному розвитку, а також забезпечує безпечні умови життєдіяльності і добробут її громадян [193]. Відповідно, О. Марченко, Я. Пушак, І Ревак безпеку в широкому розумінні розглядають як стан захищеності особи, суспільства та держави від потенційних небезпек і загроз, який ґрунтується на діяльності людей, суспільства, держави та світової спільноти народів у виявленні, попередженні, ослабленні та усуненні (ліквідації) небезпек і загроз, здатних завдати неприйнятної збитку, а також на забезпеченні можливості для виживання і розвитку [125, с. 8].

Хоча В.А. Ліпкан наголошує на потребі формування комплексної галузі права, яка б вивчала суспільні відносини, що складаються у сфері національної безпеки [117, с. 109]. О.Р. Вайцеховська аргументує, що більшість змісту Закону України «Про національну безпеку України», що переважно

спрямований на аспекти військової безпеки, не охоплює всі галузі національної безпеки України. [11, с. 16]. І хоча дослідниця це сформулювала з критичної точки зору, натомість це підтверджує неможливість коректно об'єднати усі напрями безпеки. Суттєвим компонентом національної безпеки є безпека економіки держави [187], оскільки безпека держави переважно визначається станом її економіки. Здорова економіка, передусім, відображає здатність утримувати сильну демократію, управляти збройними силами та іншими важливими інститутами [272, с. 151].

Як пише, В. Головка, найважливіше місце в основній ієрархії економічної безпеки займає саме безпека держави [303], а відтак, досліджуючи ті чи інші аспекти національної безпеки, не можна не розглядати її економічний вимір [233, с. 40]. О. Язлюк наголошує, що для уникнення загроз реалізації національних економічних інтересів України важливо регулярно оцінювати стан її економічної безпеки та ефективність застосованих заходів для її забезпечення [288, с. 307]. Так, в Стратегії розвитку оборонно-промислового комплексу України, зазначено, що вона здійснюється, зокрема, і на основі національного економічного, потенціалу [198]. Більш того, з урахуванням фінансово-економічних можливостей держави здійснюється планування у сфері національної безпеки [193]. Економічна безпека держави залежить від захисту інтересів держави та економічного розвитку, сприяння економічній самостійності і сталому прогресу, зменшення впливу внутрішніх і зовнішніх загроз на соціально-економічний сектор [251, с. 32].

Трьома найбільшими такими зовнішніми чинниками є глобалізація, військова агресія росії та процес європейської інтеграції, який є стратегічним вектором розвитку української держави [103, с. 12]. Тому важливим є врахування особливостей розуміння місця і ролі незалежної держави в Україні [103, с. 185].

Геополітична конфронтація між Заходом та росією погіршує міжнародний клімат [97, с. 23]. На думку З. Бжезинського, втрата Україною незалежності матиме негативний вплив на Центральну Європу [3, с. 46]. Але незалежність України кидає виклик самій суті претензій росії на роль імперії [212].

Водночас російська влада, крім безпосередньо воєнних дій, веде агресивну кібер-війну проти економіки України [95, с. 246], тому проблема інформаційної безпеки в умовах війни набуває особливої актуальності [118, с. 13-14].

Але незаконні дії щодо захоплення території України не мають жодної юридичної сили, не впливають на міжнародно визнані кордони України та є недійсними з правової точки зору [88]. Тим часом впливові міжнародні інституції у 2014-2023 рр. ухвалили резолюції, декларації та звернення з вимогою припинити російське вторгнення, вивести окупаційні війська та забезпечити територіальну цілісність України [225]. Крім того, війна прискорила прозахідну еволюцію зовнішньої політики України, багато в чому визначивши напрям, характер і орієнтири діяльності Києва на світовій арені. Законодавчу базу також було оновлено, прийняттям Стратегії національної безпеки України (вересень 2020 р.) [199], що базуються на висновках, отриманих в результаті комплексного аналізу умов функціонування суспільства і життєдіяльності держави в певний історичний період у контексті можливостей і загроз реалізації національних інтересів. [231, с. 359] та Стратегії зовнішньої політики України (серпень 2021 р.) [200].

Особливістю сучасного світового господарства є, з одного боку, стрімкий розвиток лібералізації та інтеграції, що призводить до відкритості і взаємозалежності національних економік, а з іншого – постає проблема реалізації національних інтересів (економічних, політичних, соціальних) окремих держав [226, с. 80]. Національний інтерес відображає базові цінності та прагнення українського народу [див.: 129].

За сприяння партнерів України посилюється санкційний вплив на агресора, хоча останній поки що суттєво не впливає на економічну та технологічну спроможність росії: експерти прогнозували зменшення видобутку вуглеводнів (сирої нафти) на 30%, ВВП – на 15%, імпорту – до 50%. Так, Н. Ріллі стверджувала, що невдовзі росія може бути змушена скоротити видобуток сирої нафти на 30%, піддаючи світову економіку найбільшій кризі постачання за десятиліття [324]. Понад 1000 компаній публічно оголосили, що вони добровільно згортають діяльність у росії [167], [302]. Але західні санкції

виявилися надто компромісними і протягом усього 2022 р. Москва продовжувала отримувати надприбутки: російський експорт сягнув 591 мільярда доларів, що є найвищим показником за всю її історію [218]. Натомість, за підрахунками експертів, економіка України вже втратила 30–50 % виробничих потужностей, переважно на Сході України [див.: 99, с. 44].

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо розрахунку рівня економічної безпеки України від 29.10.2013 р. № 1277 (далі – Методичні рекомендації), економічна безпека розглядається як один з ключових компонентів загальної національної безпеки держави. Вона визначається як стан національної економіки, що дозволяє зберігати стійкість до як до внутрішніх так інших (зовнішніх) загроз. Економічна безпека також забезпечує високу конкурентоспроможність в умовах світового економічного середовища і відображає здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання. Важливими складовими цього стану є виробнича, демографічна, соціальна, енергетична, зовнішньоекономічна, інвестиційно-інноваційна, макроекономічна, продовольча та фінансова безпека [187]. Сьогодні кожна складова економічної безпеки держави вже давно вийшла за наукові рамки і має самостійне значення і тому потребує подальшої уваги та пошуку нових методів досягнення її високого рівня [303].

Системне уявлення про економічну безпеку полягає у дослідженні локальних і системних небезпек (загроз). Локальною загрозою є вплив, що призводить до втрат економічного потенціалу, однак не підриває системних взаємозв'язків, основ функціонування та життєдіяльності системи. Системна загроза викликана комплексом факторів, які поєднані між собою, та негативний вплив яких утворює синергетичний ефект руйнування соціально-економічної системи країни. Нині системною загрозою національній безпеці України в цілому та економічній безпеці зокрема є вплив повномасштабного російського вторгнення [123, с. 446].

На думку О.В. Скорука, до складових елементів економічної безпеки держави віднесено ті чинники, які охоплюють виключно економічні процеси та пов'язані з ними явища. Ключові виклики для забезпечення економічної

безпеки, які потребують негайного вирішення, включають наявність і поглиблення економічної кризи в Україні в контексті збройної агресії з боку російської федерації; зростання рівня корупції; погіршення добробуту населення та збільшення безробіття; наростання тіньових практик у сфері економіки; різке зниження реального ВВП; втрата інвестиційної привабливості [233, с. 41]. Крім того, через глобалізацію, ринкову трансформацію та відсутність інвестицій, негативний вплив на нашу економіку посилюється [245, с. 32].

У той самий час, всі компоненти економічної безпеки взаємодіють і взаємно визначають один одного. Згідно з чинним законодавством, визначення складових елементів економічної безпеки регламентується зазначеними вище Методичними рекомендаціями, відповідно до п. 5 яких економічна безпека – це стан національної економіки, який забезпечує стійкість до внутрішніх та інших потенційно можливих загроз, сприяє високій конкурентоспроможності у світовому економічному середовищі та визначає здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання [187].

Вказані складові визначаються наступним чином: 1) виробнича безпека визначається як стан виробничої сфери країни, який сприяє максимальному використанню існуючих виробничих потужностей, їх модернізації та стійкому зростанню, підвищенню рівня інновацій та підвищенню конкурентоспроможності національної економіки;

2) енергетична безпека визначається як економічний стан, який сприяє ефективному використанню енергетичних ресурсів країни, передбачає наявність достатньої кількості виробників та постачальників енергії на ринку, а також гарантує доступність енергії для всіх зацікавлених сторін., різноманітність та екологічність цих енергетичних ресурсів [187]. Як зазначено Міжнародним енергетичним агентством, енергетична безпека – це безперервна наявність енергоресурсів за доступними цінами [див.: 266]. Однак тут енергетична безпека визначається лише окремими категоріями: фізична наявність ресурсів, безперервність їх постачання та економічна доступність [282, с. 165]. Енергія – це універсальний продукт, навіть тимчасово дефіцитний

[35, с. 75], тому Н.Г. Фатюха визначає дану категорію як здатність забезпечувати потреби суспільства в енергоресурсах шляхом надійних технічних рішень, економічно ефективних методів та екологічно стійких підходів, забезпечуючи сталу функціональність національної економіки в буденних та надзвичайних обставинах, а також захищати суверенітет держави в управлінні та реалізації політики щодо захисту національних інтересів [266].

Енергетична безпека включає забезпечення стабільного постачання енергоносіїв для внутрішнього споживання та адаптацію національної економіки до світових цін на енергоносії. Тут не може не турбувати зростання світових цін на традиційні енергоносії: у жовтні 2022 р. європейські ціни на газ сягнули історичного рекорду – 1900 дол. за 1000 кубометрів. Це відбувається на тлі глобального переходу на «зелену» енергетику, що визначатиме бюджетні перспективи України після 2022 р. В тому числі підвищення податків на галузі, які забруднюють навколишнє середовище (вуглецевий податок). Така політика щодо традиційних джерел енергії є світовим трендом: на конференції з питань зміни клімату COP26 близько 200 країн світу погодили Глазгоську кліматичну угоду, яка, серед іншого, спрямована на скорочення викидів [126];

3) макроекономічна безпека визначається як стан економіки, при якому досягається гармонія у макроекономічних відтворювальних пропорціях. Сучасний стан макроекономічної безпеки України залишається критичним, незважаючи на перманентне реформування економічної політики у контексті забезпечення сталого макроекономічного розвитку. Фінансова глобалізація та загострення питань послідовної інтеграції економіки України у світову економічну систему має першорядне значення щодо рівня макроекономічної безпеки [96];

4) зовнішньоекономічна безпека визначається як стан, у якому зовнішньоекономічна діяльність відповідає національним економічним інтересам, сприяючи мінімізації збитків від впливу негативних чинників і створюючи сприятні умови для розвитку економіки [187]. Обсяги, динаміка та структура економічної допомоги, бюджетної підтримки, взаємної торгівлі, прямих іноземних інвестицій, економічних санкцій проти агресора,

підтримка соціально-економічних реформ – усе це важливі критерії та показники реальних зовнішньоекономічних відносин. Так, основна частина економічної допомоги надходить від США, ЄС, Великої Британії, Німеччини, Франції, Канади, Польщі та інших європейських держав, а також Японії та ін., які мають ресурси, потенціал і чітку позицію забезпечення всебічної підтримки України. Крім того, інтеграція національної економіки в європейську додає конкурентні переваги, особливо в умовах економічної автономії провідних світових гравців та забезпечення їх стратегічної економічної безпеки. Для України важливо зберегти та розширити трансатлантичні економічні зв'язки, демонструючи солідарність з двома ключовими центрами сучасної глобальної економіки – США та ЄС [328].

Але не може не турбувати те, що перспектива підвищення відсоткових ставок на міжнародному ринку вплине на вартість закупівель ресурсів для України. Причиною цього є те, що рівень інфляції, на який впливають воєнні дії, продовження поширення COVID, розрив глобальних ланцюгів поставок і дефіцит робочої сили в певних секторах економіки [126];

5) демографічна безпека визначається як стан захищеності держави, суспільства та ринку праці, в якому Україна може забезпечити свій розвиток, знаходячись в безпеці від демографічних загроз;

6) інвестиційно-інноваційна безпека визначається як стан економічного середовища в країні, що сприяє стимулюванню інвестицій вітчизняних та зарубіжних інвесторів для розширення виробництва та розвитку високотехнологічних галузей, інтеграції науково-дослідної і виробничої сфер для збільшення ефективності та глибшої спеціалізації національної економіки в напрямку виробництва продукції з високою доданою вартістю [187]. Російсько-українська війна спричиняє значні економічні наслідки для України та глобального господарства, виявляючи величезний вплив на інвестиції, торгівлю та фінансовий ринок, а також на показники зростання валового внутрішнього продукту (ВВП) країн, баланс зовнішнього боргу, перерозподіл сфер експорту та імпорту [115, с. 438]. Відтік інвестицій з економіки держави у зв'язку з повномасштабною війною є природним наслідком несприятливої ситуації, але

інвестиції ще залежать і від можливості держави довести безпечність ведення бізнесу. Ключову роль тут відіграє репутація держави і можливість в умовах війни залучати кошти в економіку держави [292, с. 484];

7) продовольча безпека – це рівень забезпечення продуктами харчування, який забезпечує всім членам суспільства доступ до якісного та збалансованого харчування. Вторгнення росії в Україну дестабілізувало глобальні логістичні ланцюги. Воєнні дії, обстріли сільськогосподарської та транспортної інфраструктури, блокада українських чорноморських портів, окупація українських портів на Чорному та Азовському морях, екологічні злочини можуть призвести до глобальної продовольчої кризи [88].

8) соціальна безпека визначається як стан розвитку держави, при якому вона може забезпечити населенню достойний та високий стандарт життя, незалежно від їхніх особистих характеристик, таких як вік, стать та рівень доходів. Це означає, що кожен громадянин має доступ до основних потреб, таких як житло, харчування, освіта, охорона здоров'я та інші соціальні послуги.

Забезпечення соціальної безпеки також передбачає підтримки розвитку людського капіталу, оскільки люди є ключовим ресурсом для економічного розвитку країни. Це включає в себе надання можливостей для освіти, навчання, професійного росту та забезпечення доступу до якісної медичної допомоги.

Соціальна безпека є важливою складовою державної політики, оскільки вона сприяє забезпеченню стабільності та благополуччя суспільства, а також сприяє зменшенню відмінностей у життєвому рівні різних груп населення. Такий підхід допомагає створити більш справедливе та рівноправне суспільство, де кожен громадянин має можливість реалізувати свій потенціал і внести вклад у розвиток держави та її захист;

9) фінансова безпека представляє собою стан фінансової системи країни, при якому формуються необхідні умови для стабільного соціально-економічного розвитку. Вона гарантує стійкість до фінансових шоків та дисбалансів, а також створює умови для збереження цілісності та єдності фінансової системи країни [187].

На підставі усього вищевикладеного, К. Резворович, О. Юнін, О. Круглова роблять висновок про те, що саме фінансовій складовій в структурі економічної безпеки законодавцем надано провідне та вирішальне місце [269, с. 42].

У вітчизняній та зарубіжній літературі існує низка підходів, які трактують поняття економічної безпеки держави через такі ознаки:

- стійкість і стабільність, протидія внутрішнім і зовнішнім загрозам розуміється як надійність та міцність взаємодії всіх компонентів економічної системи, а також стабільність економічного прогресу, стійкість до дестабілізації, стримування та нейтралізація дестабілізуючих загроз;

- економічна незалежність як здатність самостійно приймати та реалізовувати економічні та політичні рішення, використовувати конкурентні переваги держави та забезпечувати стабільність і розвиток. Ця характеристика враховує створення умов, необхідних для проведення ефективної економічної політики та забезпечення розширеного самовідтворення, що сприяє конкурентоспроможності національної економіки на міжнародному рівні;

- пріоритет національних інтересів – здатність національної економіки захищати економічні інтереси держави [233, с. 40].

О. Правдивець розглядає категорію «економічна безпека» як процес – тобто сукупність низки послідовних дій, спрямованих на отримання певного результату [172, с. 42]. Серед таких додатково можна виокремити різноманітні форми фінансово-економічної підтримки для підприємств та населення; сприяння оживленню ринку праці та внутрішньої релокації бізнесу; спрощення системи оподаткування з метою забезпечення її легкості в адмініструванні [15, с. 399].

Враховуючи сучасні інтеграційні процеси світових економік, питання економічної безпеки держави стоїть надзвичайно гостро. Відкритість ринків сприяє вільному потоку ресурсів, але також створює загрозу швидкому перенесенню кризових явищ з однієї економіки в іншу [315]. Зміцнення економічної безпеки в умовах глобалізації, потребує застосування концептуального підходу [122, с. 13].

За цих обставин розробка концепції економічної безпеки та створення системи її забезпечення допускає виявлення, відстеження та пошук шляхів запобігання або зменшення впливу основних небезпек і загроз для господарської діяльності. Виявлення факторів, що впливають на економічну безпеку країни, пов'язане насамперед із розумінням процесів і умов, які тією чи іншою мірою позначаються на стані економіки, можуть пригнічувати чи гальмувати її розвиток.

Концепція економічної безпеки базується не на балансі сил (економічного потенціалу), а на досягненні балансу для інтересів різних груп, таких як національні та міжнародні. Коли цей баланс порушується, взаємозалежність держав в економічній сфері перетворюється із забезпечуючого чинника на свою протилежність – дестабілізуючий фактор, який підриває економічну безпеку [див.: 305, с. 62].

К. Резворович, О. Юнін, О. Круглова вважають доцільним об'єднання двох категорій – економічної та фінансової безпеки в єдине комплексне поняття фінансово-економічної безпеки. На думку дослідників, універсальність безпеки проявляється в тому, що вона визначає ступінь захищеності учасників економічних відносин на всіх рівнях — від держави до окремих осіб. Це включає захист від зовнішніх та внутрішніх негативних впливів і здатність ефективно реагувати на різноманітні загрози. Універсальність також передбачає можливість визначати та застосовувати заходи для мінімізації впливу або пристосовуватися до існуючих умов, які негативно впливають на діяльність суб'єкта [див.: 269, с. 48]. Про фінансово-економічну безпеку пише і Д. Осмолівський [153].

С. Кульпінський пропонує під фінансово-економічною безпекою розуміти сукупність дій з боку фіскальної та монетарної політики для забезпечення стійкості фінансової системи та формування прийняттого інвестиційного середовища [див.: 156]. Ми з таким об'єднанням двох категорій в єдине комплексне поняття фінансово-економічної безпеки не погоджуємось, оскільки вважаємо, що фінансова безпека є складовою безпеки економічної як більш ширшого поняття. Так, К. Резворович, О. Юнін, О. Круглова посилаються на

думку З.С. Варналія, який розглядає фінансово-економічну безпеку на рівні підприємств і визнає її результатом комплексу різноманітних елементів, спрямованих на усунення фінансово-економічних загроз функціонування та розвитку підприємства, а також на забезпечення фінансової стабільності та незалежності, високої конкурентоспроможності технологічного потенціалу, оптимальності та ефективності організаційної структури, правового захисту діяльності, захисту інформаційного середовища, комерційної таємниці, безпеки персоналу, капіталу, майна та комерційних інтересів [див.: 153, с. 49]. Але ж самі зазначені дослідники в іншому місці пишуть про надзвичайну важливість економічної безпеки та однієї з її основних складових – безпеки фінансової [269, с. 46], що говорить про непослідовність їх позиції.

Отже, економічна безпека дійсно є важливою складовою національної безпеки. Вона означає, що держава має ефективні економічні системи та інститути, які дозволяють забезпечити національні інтереси та гарантувати достатній оборонний потенціал навіть у складних умовах повномасштабної війни.

На економічну безпеку впливають:

- актуальний економічний стан: вказує на поточний стан економіки в певний момент часу та оцінюється на основі показників, які включають такі чинники, як виробництво, зайнятість, інфляція, обсяги торгівлі, фінансовий стан та інші.

Актуальний економічний стан важливий для розуміння того, як економіка працює в даному періоді часу. А його оцінка допомагає у прийнятті рішень щодо монетарної та фіскальної політики, інвестиційних рішень, управління бізнесом та інших аспектів економічного життя;

- енергетична безпека: доступ до джерел енергії та ефективне використання енергетичних ресурсів є важливими для економічної та оборонної потужності держави;

- фінансова система: стабільність фінансової системи та банківської сфери важлива для ефективного функціонування економіки та фінансування оборони;

- інновації та технології: розвиток сучасних технологій та інновацій важливий для підвищення оборонного потенціалу та конкурентоспроможності держави;

- геополітична ситуація: на економічну безпеку впливають географічне розташування та зовнішні чинники, такі як геополітична стабільність та відносини з іншими країнами.

Економічна безпека держави – це стан, в якому національна економіка та її функціонування забезпечують стійкість та розвиток держави, знижують ризики зовнішніх і внутрішніх загроз, забезпечують збереження ресурсів та можливостей для задоволення потреб суспільства і забезпечують здатність держави ефективно реагувати на економічні виклики та кризи.

Економічна безпека включає в себе заходи для захисту національних інтересів в галузі економіки, збереження ресурсів, розвитку конкурентоспроможності та стійкості економічних систем держави, а також захист від зовнішніх загроз, що можуть вплинути на економічний розвиток та добробут нації.

1.2. Фіскальна безпека, роль фіскальної політики в її забезпеченні

Численні кризові явища і воєнні конфлікти останнього періоду у світі, зокрема й в Україні, вносять невизначеність у фінансові відносини [61, с. 8]. Вона вимушує переоцінити стартові умови, врахувати наявні конкурентні переваги та недоліки [217, с. 8]. Разом з тим, фінансова глобалізація на фоні розвитку міжнародного фінансового співробітництва та вільного доступу країн до зовнішнього капіталу значно посилила нестабільність міжнародної фінансової системи [11, с. 22-23].

В галузі економічної безпеки важливу роль відіграє фінансова складова, оскільки фінанси необхідні для ефективного функціонування та розвитку будь-якого суб'єкту економічної безпеки [269, с. 4], тому фінансова безпека є невід'ємною складовою безпеки економічної та гарантією національної [228, с. 120]. Це впливає із значущості фінансового забезпечення для здійснення

функцій держави та досягнення цілей соціально-економічного розвитку [66, с. 120].

Відповідно до Концепції забезпечення фінансової безпеки нації, до чинників та явищ, які можуть породжувати зовнішні загрози у фінансовій сфері національної безпеки, слід віднести обмеження доступу до міжнародних фінансових ринків, значну залежність від зовнішньої торгівлі, погіршення самої зовнішньої торгівлі, зростання дефіциту платіжного балансу, значну залежність від зовнішніх кредиторів та вплив світових фінансових криз на фінансову систему [202]. Існуюча на сьогодні внутрішня фінансова політика України формувалася протягом майже трьох десятиліть під впливом низки несприятливих факторів [11, с. 345].

Натомість, на переконання А.С. Нестеренко, фінансова система України володіє стійкістю, цілісністю, стабільністю, взаємодією та узгодженістю між фінансовим контролем і державним управлінням, виявляє динаміку, дотримується планового підходу, активно реагує на нові фактори та прагне до забезпечення здорових фінансів. Вона керується принципами фінансової безпеки держави, прозорості та відкритості [143, с. 13]. А стан безпеки цінний не тільки (і не стільки) фактом його досягнення, а насамперед його тривалим продовженням у часі, тобто стабільністю [94, с. 44]. І саме це ми маємо можливість спостерігати: попри величезні складнощі, зумовлені гарячою фазою війни, українська фінансова система залишається стабільною і керованою, своїми рішеннями та діями уряд прикладає зусилля для того, щоб механізм наповнення державного бюджету продовжував ефективно функціонувати [див.: 289, с. 177]. Так, аналітики Національного інституту стратегічних досліджень, описуючи дохідну складову Державного бюджету на 2022 р., відзначають, що внаслідок воєнних дій на значній території України доходи бюджетів усіх рівнів зазнали серйозних втрат. У той самий час дохідна частина державного бюджету була виконана на задовільному рівні (+15,1% від визначеного законодавством), переважно завдяки надходженню грантової допомоги [50]. Більш детально ситуацію з дохідною складовою Державного бюджету за період з 2019 по 2023 див. у Таблиці 1.1.

**Динаміка доходів зведеного бюджету України
за період з 2019 по 2023рр. (млн.грн)**

№ п/п	Роки	2019	2020	2021	2022	2023
1	Заплановані доходи Усього (100 %)	1 007 303,18	1 022 051, 94	1 206 726, 13	1 553 029, 92	1 329 260,09
2	Фактичні доходи Усього (%)	1289779,8 (100 %)	1376661,6 (100 %)	1662242,7 (100 %)	2196273,3 (100 %)	2349219,3 (100 %)
3	Зміна доходів усього (строка 2-1)	-1006013398,1	-1020675273,4	-1205063883,6	-1550833645,3	
5	Заплановані податкові надходження	840 597 280,7	826 263 914,2	1 057 822 338,5	1 204 081 760,6	1 153 977 364,3
4	Фактичні Податкові надходження (%)	1070321,8 (82.98%)	1136687,2 (82.57%)	1453804,1 (87.46%)	1343225,0 (61.16%)	1178698,4 (50.17%)
6	Зміна податкових надходжень (строка 5-4)					

Складено автором за даними [58], [173], [174], [175], [176], [177].

Вплив різного роду негативних зовнішніх факторів на фінансову систему держави несе для її стабільності певні ризики. В свою чергу фінансова безпека держави тісно пов'язана з поняттям фінансового суверенітету [див.: 12]: в разі відсутності першого ставиться під сумнів друге [11, с. 250].

Як вказують Колісник О.Я., Кравчук Н.Я., Мелих О.Ю., у сучасних умовах не існує єдиного усталеного визначення поняття категорії «фінансова безпека», а існуючі дефініції відображають лише окремі її аспекти і навряд чи є однозначним та виключним тлумаченням [105, с. 22].

Так, дану категорію О. Ладюком запропоновано розглядати на різних рівнях. На мікрорівні вона включає фінансову безпеку окремих домогосподарств (особистостей) та підприємств (установ, організацій). На рівні макроекономіки розглядається фінансова стійкість держави, що включає в себе різні компоненти, такі як бюджет, державний борг, грошово-кредитна політика, валютні операції, інвестиційна активність, безпека банківського сектору та стабільність небанківського фінансового сектору [112]. Кожен компонент

характеризується конкретними ключовими показниками, які використовуються при оцінці безпеки відповідної галузі. Загальним індикатором фінансової безпеки є комплексний показник, в який включаються всі позиції складових елементів [12, с. 99]. Індикатори економічної безпеки наведені у Додатку до Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (див. Додаток Б).

О. Підхомний використовує конфліктологічний підхід до визначення сутності фінансової безпеки, яку він вважає узагальненою характеристикою можливих наслідків конфлікту фінансових інтересів [161, с. 52-53].

І. Ружицький пропонує економічну безпеку розглядати як стан функціонування держави, який забезпечується системою комплексних заходів, включаючи організаційно-інституційні, нормативно-правові, техніко-технологічні та інноваційно-інвестиційні ініціативи, спрямованих на збереження стабільності в умовах внутрішніх проблем і зовнішніх криз [220, с. 20]. І з точки зору функціонального підходу фінансова безпека – це захист фінансових інтересів суб'єктів господарювання – підприємств, організацій/установ, регіонів, галузей, секторів економіки та держави.

Зі статистичної точки зору, фінансова безпека – це стан фінансів, валюти, грошової одиниці, банківської системи, бюджету, податкової, інвестиційної, митної, тарифної та біржової систем, їх збалансованості, стійкості до несприятливих внутрішніх і зовнішніх впливів, здатність запобігати зовнішній фінансовій експансії, здатність ефективно функціонувати.

А.І. Сухоруков розглядає фінансову безпеку як ступінь захищеності фінансового сектору країни або як стан бюджетної, податкової та грошово-кредитної систем, що забезпечує здатність держави ефективно формувати, утримувати від надмірного знецінення та раціонально використовувати фінансові ресурси з метою забезпечення соціально-економічного розвитку та виконання фінансових зобов'язань [246, с. 17]. Отже, з точки зору багатостороннього підходу, фінансова безпека може бути визначена як захищеність інтересів держави у сфері фінансових відносин, досягнення відповідного рівня фінансової незалежності, забезпечення стабільності та стійкості фінансової системи в умовах впливу як зовнішніх, так і внутрішніх

факторів, а також її здатність забезпечувати ефективне функціонування та сталий розвиток в економічному вимірі [105, с. 26-27].

М.М. Єрмошенко описує фінансову безпеку як стан фінансово-кредитної сфери держави, який відзначається рівновагою та якістю системної групи фінансових інструментів, технологій і послуг. Цей стан проявляє стійкість до внутрішніх і зовнішніх негативних чинників [64, с. 33-34]. В.В. Михайлюк розглядає фінансову безпеку як міру захищеності фінансових інтересів, рівень гарантування суб'єктами на всіх рівнях управління фінансовими ресурсами, а також як стан складових фінансового ринку, якість фінансових продуктів і послуг, та стан фінансових потоків в економіці [132]. З даним автором ми не погоджуємось, оскільки він пропонує оціночне судження якогось, актуального на даний конкретний момент рівня (ступеня) захищеності фінансових інтересів, що потребує його постійного моніторингу та вимірювання, але не дає розуміння загальної категорії.

В.І. Мунтіян вважає, що економічна безпека охоплює широкий спектр заходів, спрямованих на постійний та стабільний розвиток національної економіки, і включає механізми для протидії будь-яким загрозам [139, с. 10]. Вважаємо, що зазначений комплекс заходів тільки забезпечує економічну безпеку, але не є такою.

Фінансова безпека держави, за визначенням В.В. Койло, представляє собою стан фінансової системи, який відображає рівень захищеності фінансовими ресурсами країни. Ці ресурси вважаються достатніми для задоволення потреб і виконання існуючих зобов'язань та інтересів суб'єктів на всіх рівнях фінансових відносин. Фінансова безпека при цьому є важливим фактором у протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам, які утруднюють ефективне використання грошових ресурсів держави. Водночас, цей стан забезпечує фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку країни і її стійкість до фінансових шоків [91, с. 26-27]. Дане визначення більш цікаве, оскільки розглядає безпеку як стан, але далі також передбачає таку ознаку, як ступінь захищеності, яку ми критикували вище.

К. Резворович, О. Юнін, О. Круглова погоджуються з визначенням С.І. Юрія, який вважає, що фінансову безпеку треба розуміти з урахуванням різноманітного підходу та визначає її як ступінь захищеності фінансових інтересів на всіх рівнях фінансових відносин [269, с. 45]. Під фінансовою безпекою І. Шлемко має на увазі такий стан фінансової, грошово-кредитної, валютної, банківської, бюджетної та податкової систем, що відзначається рівновагою і стійкістю до внутрішніх і зовнішніх негативних впливів. Цей стан також володіє здатністю забезпечити ефективне функціонування національної економічної системи та сприяти її зростанню [див.: 241, с. 196].

Г.М. Калач визначає фінансову безпеку держави як особливий тип суспільно-економічних відносин, спрямованих на забезпечення оптимального стану фінансової системи країни та захист національних інтересів у контексті функціонування глобальної фінансової системи [76, с. 116]. Отже, за загальним правилом, безпека означає стан системи, при якому забезпечується її стійкість у відповіді на різноманітні загрози, а також гарантується її прогрес і здатність до самозбереження та природного відтворення [313, с. 38].

У тлумачному словнику С.І. Ожегова термін «безпека» розуміється як стан, при якому є захист від небезпеки, а В.І. Даль вкладає в зазначене поняття відсутність безпеки, збереженість, надійність [див.: 94, с. 43].

Як було зазначено, стан безпеки цінний його тривалим продовженням у часі, тобто стабільністю. Отже, якщо коротко, фінансову безпеку треба визначити як стабільний стан поліпшення, або максимально можливого уповільнення погіршення фінансової ситуації в державі. Фінансову ситуацію в державі можна розглядати з різних поглядів та на різних рівнях, враховуючи такі ключові аспекти:

- глобальні та регіональні фактори: загальна ситуація на світовому рівні, включаючи російську агресію проти України, геополітичні події та світові ринкові тренди, впливають на фінансову стабільність держави;

- бюджет держави: аналіз бюджету держави, включаючи доходи та видатки, може дати уявлення про те, наскільки держава здатна зберігати фінансову стабільність та надавати громадські послуги;

- державний борг: розмір боргових зобов'язань держави, включаючи рівень боргу та структуру боргу (зовнішній борг та внутрішній борг), може свідчити про фінансову стійкість та здатність держави відповідати за свої зобов'язання;
- ринки капіталу: динаміка фондового ринку та облігаційного ринку може вказувати на інвесторську довіру до держави та її здатність залучати капітал;
- макроекономічні показники: аналіз таких показників, як інфляція, безробіття, ріст ВВП та інші, може допомогти оцінити економічний стан держави;
- реформи та політика: оцінка ефективності реформ, податкової політики та соціальних програм може вказати на спроможність держави до досягнення фінансових цілей та соціально-економічного розвитку;
- соціальна справедливість: оцінка рівня доходів та соціальних нерівностей може вказати на ступінь соціальної справедливості та стабільності в державі;
- екологічні аспекти: зміни клімату та екологічні проблеми можуть мати великий вплив на фінансову стійкість держави через природний ризик та ресурсне використання.

Складність категорії «безпека» полягає у тому, що вона має включати два поняття: «збереження» (стабільність) та «розвиток» (мінливість), що знаходяться у діалектичній єдності. Так, безпека за своєю природою консервативна, тоді як розвиток передбачає мінливість, яка виключає стабільність [168, с. 145]. Тим не менш, основними атрибутами фінансової безпеки країни є 1) стабільність та ефективність фінансової системи; 2) здатність до розширеного відтворення та розвитку фінансової системи; 3) захищеність національних інтересів у сфері фінансів.

Слід відзначити, що такий підхід до розуміння фінансової безпеки держави відображає її основне функціональне значення, яке полягає в збереженні економічної самостійності та досягнутого рівня, а також у підвищенні конкурентоспроможності й створенні умов для розширення можливостей подальшого розвитку [288, с. 302]. Висновки експертів підкреслюють, що в сучасних умовах найбільш важливим є захист фінансових інтересів, оскільки наразі існує безліч об'єктивних економічних чинників, які становлять загрозу

саме фінансовій безпеці держави [91, с. 40]. Остання має складну структуру, яка включає наступні компоненти:

Банківська безпека визначає рівень фінансової стійкості банківських установ у країні. Неконтрольований ріст заборгованості банківського сектору, нераціональна структура заборгованості при неефективному управлінні загальною борговою завантаженістю та використання запозичених коштів призводять до збільшення не лише його вразливості, але і впливають на економічну стійкість країни, ускладнюють забезпечення фінансової стабільності в цілому [239, с. 28]. Натомість, банківська система успішно впоралася із викликами війни завдяки значному рівню стійкості, оперативній реакції Національного банку України та важливій підтримці з боку міжнародних партнерів [249, с. 58].

Безпека небанківського фінансового сектору визначається рівнем розвитку фондового та страхового ринків, який забезпечує повну задоволеність суспільних потреб у відповідних фінансових інструментах та послугах. Розвиток фондового ринку сприяє ефективному прогресу національної економіки, оскільки він дозволяє залучати додаткові фінансові ресурси через відповідні інструменти, як, наприклад, розміщення цінних паперів [54].

Як пише Г.М. Калач, в Україні сформувався волатильний спекулятивний фондовий ринок, який перебуває у залежності від іноземного капіталу і зовнішньоекономічної динаміки [74, с. 119]. Як наслідок, багато небанківських фінансових установ виявилися не готовими до роботи в умовах повномасштабної війни. Значна кількість учасників ринку була змушена призупинити або скоротити свою діяльність через операційні ризики. Крім того, суттєво скоротився попит на базові фінансові послуги [54]. О. Гетманенко констатує, що рівень безпеки небанківського фінансового сектору України є критичним [33, с. 48].

Боргова безпека визначається як відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості, при цьому враховується вартість обслуговування та ефективність використання внутрішніх і зовнішніх запозичень, а також оптимальне співвідношення між ними. Цей рівень повинен бути достатнім для

задоволення нагальних соціально-економічних потреб, не створюючи загрози суверенітету держави та її фінансовій системі. За словами Г.М. Калач, в розвинених країнах внутрішній борг є основною частиною державної заборгованості, що складає 95% від загальної суми, у той час як зовнішній борг становить лише 5%. У випадку України це співвідношення відрізняється від середніх світових показників, і навіть спостерігається тенденція до збільшення обсягів зовнішнього боргу [75, с. 107].

Втрата доходів бюджету, спричинена економічним спадом, в поєднанні з витратами на проведення воєнних дій, відновлення інфраструктури та антикризові заходи, призвела до значного дефіциту бюджету та швидкого збільшення державного боргу [66, с. 120]. Водночас увесь обсяг позик повинен бути достатнім для вирішення актуальних соціально-економічних потреб і не становити загрозу втрати суверенітету чи руйнування національної економіки [125, с. 118].

Під борговою безпекою держави Н. Кравчук розуміє певний граничний рівень державного боргу, який дозволяє підтримувати стійкість фінансової системи країни до внутрішніх і зовнішніх загроз, забезпечувати певний рівень відносної незалежності держави, зберігати економічну спроможність виплачувати основну суму боргу та відсотки за ним, а також підтримувати належний рівень платоспроможності та кредитного рейтингу [104, с. 74-75]. О. Новосьолова дану категорію визначає як певний рівень державного боргу, співвідношення його складових, витрат на обслуговування та погашення, які дозволяють уникнути дисбалансів у фінансовій системі та забезпечити сталий економічний розвиток країни [146, с. 124].

Т. Кубах та Л. Рябушка вважають, що державна боргова безпека є однією з компонентів економічної безпеки в межах фінансової стійкості, економічного зростання та суверенітету держави, і визначається вона рівнем сукупного боргу, який не має критичного впливу на зазначені аспекти [108].

Як пише М. Ганцяк, з початком війни в Україні відбулось загострення загроз боргової безпеки. Це зумовлено, по-перше відсутністю сформованого у довоєнний період безпекового буферу, по-друге масштабістю фінансування

війни та її наслідків, що чинить значний тиск на бюджетну сферу та змушує залучати фінансування на зовнішньому та внутрішньому ринку державного боргу [29, с. 405]. Зовнішнє фінансування дозволяє використовувати кошти, не впливаючи на внутрішні грошові потоки [268, с. 73]. За твердженням експертів МВФ країни з високим державним боргом є вразливими до раптового посилення глобальних умов фінансування [307]. Тому необхідна виважена стратегія управління боргом, яка чітко визначає частку зовнішнього і внутрішнього боргу та витрат на його погашення в структурі державних видатків, а також подальше скорочення витрат на погашення державного боргу [6, с. 43]. Нормовані значення індикаторів боргової безпеки України див. у Таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Нормовані значення індикаторів боргової безпеки України

Індикатори	Роки						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП, %	40,15	70,25	79,42	80,97	71,80	60,94	50,28
Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, %	77,51	95,83	131,03	121,71	103,92	87,69	79,16
Середньозважена дохідність ОВДП на первинному ринку, %	13,1	13,4	13,1	9,2	10,5	17,8	16,93
Довгостроковий суверенний кредитний рейтинг України (Standard & Poor's)	0,22	0,20	0,10	0,22	0,22	0,22	0,20
Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, %	14,4	6,0	11,2	13,7	16,1	18,2	20,78

Інтегральний індекс боргової безпеки, %	26,93	14,72	12,76	19,45	18,23	17,63	23,02
--	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Розраховано та систематизовано автором за методикою [187].

Бюджетна безпека визначається як стан, у якому забезпечується платоспроможність і фінансова стійкість державних фінансів, що дозволяє органам державної влади ефективно виконувати свої повноваження. Вирішення економічної кризи в Україні передбачає, передусім, впровадження конкретних заходів у галузі бюджетної та фіскальної політики [30, с. 101]. Бюджет є найбільшим централізованим фінансовим ресурсом держави та матеріальною основою її існування, він мобілізує і акумулює кошти, необхідні для реалізації внутрішньої і зовнішньої економічної політики [125, с. 86]. Отже, бюджетна безпека є гарантією суверенітету, необхідною передумовою сталого соціально-економічного розвитку, ефективного виконання функцій держави та пріоритетним елементом фінансової безпеки держави [125, с. 88].

Динаміку абсолютних значень індикаторів бюджетної безпеки України та нормовані значення індикаторів бюджетної безпеки України див. у Таблиці 1.3 та Таблиці 1.4 відповідно.

Таблиця 1.3

Динаміка абсолютних значень індикаторів бюджетної безпеки України

Індикатори	Роки						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Відношення дефіциту/профіциту державного бюджету до ВВП, %	-4,45	-4,98	-2,28	-2,94	-1,60	-1,66	-1,96
Дефіцит/профіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління, % до ВВП	0,05	-0,23	-0,11	0,13	0,03	-0,20	-0,01
Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет, %	30,43	29,11	32,94	32,84	34,09	33,28	32,45
Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до	33,32	47,68	93,72	33,62	59,80	37,77	46,52

доходів державного бюджету, %							
-------------------------------	--	--	--	--	--	--	--

Джерело: розраховано та систематизовано автором за методикою [187].

Таблиця 1.4

Нормовані значення індикаторів бюджетної безпеки України

Індикатори	Роки						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Відношення дефіциту/профіциту державного бюджету до ВВП, %	0,51	0,40	0,94	0,81	1,00	1,00	1,00
Дефіцит/профіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління, % до ВВП	0,99	0,95	0,98	0,97	1,00	0,96	1,00
Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет, %	0,77	0,89	0,60	0,61	0,49	0,57	0,64
Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та погашення державного боргу до доходів державного бюджету, %	0,10	0,07	0,03	0,10	0,05	0,08	0,07
Інтегральний індекс боргової безпеки, %	57,72	55,83	63,66	61,83	63,77	65,37	67,35

Джерело: розраховано та систематизовано автором за методикою [187].

Валютна безпека визначається станом формування курсу, що має високий рівень довіри громадян до національної валюти, її стійкістю, та сприяє створенню оптимальних умов для поступового розвитку вітчизняної економіки. Такий стан також сприяє привабливості країни для залучення іноземних інвестицій, участі в світовій економічній системі та максимальному захисту від значних негативних зрушень на міжнародних валютних ринках [187]. Під національною валютною безпекою розуміють стабільність обмінного курсу, що створює оптимальні умови для розвитку вітчизняної економіки, залучення іноземних інвестицій та інтеграції України у світову економічну систему [125, с. 208-209]. Формування механізму валютної безпеки передбачає визначення

критеріїв її досягнення. Такими критеріями є: передбачуваність руху обмінного курсу національної валюти; збалансованість попиту та пропозиції на валютному ринку без масштабних валютних інтервенцій центрального банку тощо [105, с. 214].

На переконання О. Коковіхіної та А. Боярської, правопорушення у грошово-кредитній сфері, такі як порушення вимог щодо валютних операцій, нецільове використання валютних рахунків та неповернення іноземної валюти становлять значний ризик для економіки країни; втручання у грошово-кредитну політику з боку МФО також може мати негативний вплив на грошово-кредитну безпеку країни [92, с. 279].

Грошово-кредитна безпека визначається як стан грошово-кредитної системи, що гарантує усім суб'єктам національної економіки доступ до якісних та доступних кредитних ресурсів у необхідних обсягах та за умов, сприятливих для досягнення економічного росту національної економіки [187]. Монетарна безпека передбачає стабільність національної валюти та рівня інфляції, економічний прогрес і підвищення реальних доходів населення [105, с. 30].

Фінансова безпека є суттєвою складовою економічної безпеки держави, ґрунтуючись на самостійності, ефективності і конкурентоспроможності фінансово-кредитної сфери України. Вона проявляється через систему критеріїв та показників, які відображають баланс фінансів, адекватну ліквідність активів, Достатність фінансових резервів у грошовій та золотовалютній формах та рівень захищеності на всіх рівнях фінансових взаємовідносин, а також стан фінансових потоків в економіці. Це характеризується збалансованістю і наявністю випробуваних механізмів регулювання і саморегулювання.

Отже, в сучасних умовах не існує єдиного загальновизнаного визначення поняття «фінансова безпека» і різні дослідники розглядають його з окремих позицій. Однак є важливий аспект, який може об'єднати ці різні підходи до визначення фінансової безпеки: це стан системи, при якому вона залишається стійкою до різних фінансових загроз, як внутрішніх, так і зовнішніх, та здатна до самозбереження та розвитку.

У сучасних державах фіскальні інститути є одним із ключових механізмів забезпечення безперервного функціонування всіх сфер суспільних відносин, а також гарантування економічної безпеки держави [див: 124]. Вивчення аспектів фіскальної безпеки держави, що розглядається як окрема складова економічної безпеки, представляє собою відносно новий напрям досліджень, при цьому деякі аспекти цієї тематики досі не були належним чином проаналізовані. Однією з головних проблем є встановлення місця фіскальної безпеки в системі економічної безпеки та її зв'язок з фінансовою безпекою держави.

У контексті російської агресії система державних фінансів стає однією з найважливіших складових економічної безпеки держави. Вона виступає ключовим механізмом для забезпечення внутрішнього соціально-економічного розвитку. Кризові ситуації у секторі державних фінансів можуть призвести не лише до серйозних негативних тенденцій в економіці, але й спровокувати серйозні інституціональні кризи, що становлять серйозну загрозу для економічної безпеки держави [137, с. 51-51].

На переконання О.О. Молдована, виокремлення фіскальної безпеки як автономного складника економічної безпеки держави одночасно дозволяє не лише уточнити і ретельно визначити фінансову безпеку, але й спростити її структуру, фокусуючись лише на фінансовому секторі у традиційному розумінні цього терміну. Фінансова безпека включає такі ключові компоненти, як банківська безпека, небанківська фінансова безпека, валютна безпека і грошово-кредитна безпека. Ця концепція допомагає реалізувати один з основних принципів фіскальної безпеки держави. Отже, сектор публічних фінансів відрізняється внутрішньою єдністю та автономією щодо інших галузей економіки, включаючи фінансовий сектор. Виходячи з цього, важливо розділити інституційно фіскальну безпеку держави і безпеку фінансової сфери [138, с. 94].

Основним інструментом формування стабільної системи оподаткування є податкова політика, яка спрямована на забезпечення достатнього рівня фінансових надходжень до бюджетів різних рівнів, підвищення ефективності

економіки, введення справедливих оподатковувань та створення сприятливих умов для інтеграції України в європейське співтовариство [37, с. 124].

На жаль, багато бізнесменів використовують війну, як підставу не платити зовсім податки, навіть з доходів, що були отримані в мирні часи. Нині, на жаль, багато людей не можуть платити по кредитах. Отже, маємо велику кількість проблем в економіці через військові дії [див.: 120, с. 34].

В багатьох працях категорія «фіскальна безпека держави» стосується переважно питання податкової безпеки. Прикладом такого підходу є визначення фіскальної безпеки Т. Просенка, який зазначає, що, оскільки фіскальна безпека визначається ефективністю фіскальної діяльності держави і вимагає оптимального поєднання фіскальних інтересів держави, особистих інтересів платників податків та корпоративних інтересів, то з точки зору фіскальної достатності питання безпеки зводиться до забезпечення держави оптимально необхідними їй податковими надходженнями [208, с. 321-322].

На нашу думку, фіскальна безпека держави і податкова безпека держави – це два різних аспекти фінансової безпеки держави, які взаємопов'язані, але все ж мають свої відмінності. Так, фіскальна безпека держави відноситься до загальної фінансової стабільності та стійкості державного бюджету і фінансової системи держави. Вона охоплює широкий спектр аспектів, таких як державний борг, дефіцит бюджету, інфляція, фінансова політика, монетарна політика тощо. Фіскальна безпека визначає, наскільки стабільно і тривало держава може управляти своїми фінансами, не порушуючи фінансових ринків та не загрожуючи економічній стабільності.

Податкова ж безпека відноситься до здатності держави збирати податки ефективно і забезпечувати стійкий потік доходів у бюджет держави. Вона охоплює аспекти, пов'язані з податковою системою, включаючи податкове законодавство, збір податків, податкові ставки, спрощення податкових процедур і боротьбу з податковими ухиленнями. Податкова безпека важлива для забезпечення фінансових ресурсів, необхідних для функціонування держави і забезпечення реалізації її соціальних та економічних цілей.

Отже, фіскальна безпека більше орієнтована на загальний фінансовий стан держави, включаючи усі аспекти фінансової системи, тоді як податкова безпека більше спеціалізована і фокусується на забезпеченні сталого потоку податкових доходів для державного бюджету.

Н. Прокопенко та А. Тимошенко вважають, що державну фіскальну безпеку слід розглядати як складову частину фінансової безпеки держави, яка визначає економічний рівень країни, наповнює бюджет фінансовими ресурсами та визначає фінансову незалежність держави шляхом їх ефективного розподілу та використання [207, с. 74]. За твердженням О. Дахно та О. Єрмака, фіскальна безпека держави – це насамперед забезпечення держави необхідними фінансовими ресурсами та підвищення ефективності їх використання з метою сприяння зростанню реального сектору економіки, формування належного рівня соціального захисту, підвищення добробуту населення та забезпечення фіскальної стабільності і стійкості [48, с. 78].

В. Скрильник та Г. Бритова під фіскальною безпекою розуміють захист фінансових інтересів держави, підприємств і громадян, здатність бюджетної та податкової системи вчасно виконувати свої функції та адекватно реагувати на виклики, ризики та загрози зовнішнього і внутрішнього характеру [7, с. 45].

Податкова безпека країни може бути визначена ефективністю податкової політики, яка враховує інтереси як держави, так і громадян. З фіскальної точки зору, проблема податкової безпеки полягає в забезпеченні оптимального рівня податкових надходжень, необхідних для виконання функцій держави [67, с. 10].

На переконання Н. Ситника, податкова безпека держави полягає в ефективності здійснення податкової політики [232, с. 138]. Остання повинна відповідати цілям впровадження економічних розвиткових планів та забезпечення стабільності державних фінансів. Це досягається застосуванням принципів послідовності і передбачуваності в податковій політиці, а також зміцненням фіскальної дисципліни [129, с. 98].

Звичайно, в умовах нестабільності виникають фіскальні дисбаланси. Втрати доходів бюджету, підвищення фінансових зобов'язань, наростання дефіциту бюджету та збільшення державного боргу породжують бюджетні

ризика [26, с. 3]. При чому бюджетний дефіцит не може служити оцінкою фіскальної політики уряду через наявність дискреційної складової у структурі бюджетних доходів та видатків. Вона визначається рішеннями уряду щодо параметрів бюджету, таких як зміна податкових ставок та баз, виділення субсидій тощо [20].

Незважаючи на високу фіскальну ефективність податків у структурі державного бюджету, варто зазначити, що постійне їх зростання створює ряд проблем, зокрема: загрози підвищення податкового навантаження, тінізація економіки, зниження інвестиційної активності всіх суб'єктів, зменшення рівня заощаджень [268, с. 70], спад виробництва, скорочення офіційного ринку праці та трудова міграція, відтік робочої сили за кордон [312, с. 69]. Відповідно, під час воєнного стану керівництво держави для підтримки малого та середнього бізнесу, забезпечення надходжень до бюджету вносить зміни в податкове законодавство. Головний акцент робиться на підтримці платників податків [50, с. 495], на впровадженні ефективної податкової політики, що є системою заходів, стратегій і правил, які визначають, як держава збирає податки, розподіляє податкове навантаження та використовує зібрані кошти. Згідно з визначенням, наданим Міністерством фінансів України, державна податкова політика представляє собою сферу діяльності держави, що включає встановлення, правове регулювання та організацію збору податків та податкових внесків у централізовані державні грошові фонди [162].

Знову ж таки є необхідність у розділенні податкової та фіскальної політики держави. Остання є невід'ємною складовою реалізуємої в державі економічної політики [326, с. 233] та одним з основних інструментів макроекономічного регулювання [2, с. 30]. На переконання М.Г. Саєнка, для досягнення ефективного регулювання економіки державою необхідно враховувати наступні фактори: а) поєднання ринкового саморегулювання економіки із засобами державного регулювання; б) проведення фіскальної політики, керування податковою системою, контроль за станом державного бюджету і державного боргу; в) реалізація монетарної (грошово-кредитної) політики; г) здійснення антиінфляційної політики тощо [224, с. 42].

Ю.І. Турянський вказує на те, що фіскальна політика може бути розглянута як складний механізм, що визначає економічні відносини між державою, підприємствами, організаціями, установами і громадянами [260, с. 138].

Н.І. Гончаренко, Р.М. Доля, та Д.В. Сурін пропонують розглядати фіскальну політику як набір заходів, які держава вживає для впливу на економіку через зміни в структурі джерел державних доходів та напрямках державних витрат. [40, с. 91]. Тобто науковці розглядають фіскальну політику як інструмент, що держава може використовувати для впливу на економіку країни. На погляд І.В. Якушко, податкові інструменти є компонентами фіскального механізму, за допомогою якого і відбувається реалізація фіскальної політики [290].

Отже, фіскальна політика визначається як упорядкована і направлена діяльність органів державної влади у сфері накопичення та використання фінансових ресурсів з метою виконання їх повноважень. Вона є одним з основних інструментів, якими влада може впливати на економіку країни, включає в себе рішення щодо збору податків, видатків, боргової політики та інших фінансових аспектів держави. Основною метою фіскальної політики є забезпечення макроекономічної стабільності, регулювання економічного зростання, розподілу ресурсів і забезпечення публічних послуг.

Як бачимо, поняття «податкова політика держави» та «фіскальна політика держави» використовуються в економічних та фінансових контекстах і мають різні значення: податкова політика держави – це частина фіскальної політики, що стосується збору податків. Податкова політика визначає ставки податків, види податків (наприклад, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи громадян тощо), податкові пільги, способи збору податків, а також правила визначення об'єктів оподаткування. Головною метою податкової політики є забезпечення фінансування державних видатків.

Фіскальна політика держави – це ширше поняття, що охоплює не лише податкову, але і політику щодо державних видатків та боргів. Вона включає в себе рішення щодо обсягів державних витрат, а також методи їх фінансування,

включаючи внутрішнє та зовнішнє запозичення. Отже, фіскальна політика визначає, як держава збирає та витрачає кошти з метою досягнення економічних та соціальних цілей.

Таким чином, основна різниця полягає в тому, що «податкова політика» обмежується аспектами, пов'язаними зі збором податків, тоді як «фіскальна політика» включає в себе не лише збір податків, але й управління державними витратами та фінансуванням державних боргів з метою досягнення бюджетних та економічних цілей держави.

Фіскальна політика – це сукупність рішень та заходів, які приймаються урядом держави щодо збору податків та витрат з метою регулювання економічних процесів. Фінансова безпека держави визначається її здатністю забезпечити стійкість економічних, фінансових і бюджетних систем у важкі часи і в умовах зовнішніх та внутрішніх загроз.

Таким чином, необхідне подальше дослідження трансфертного ціноутворення, що має вагоме значення у рамках Угоди про асоціацію між ЄС та Україною з метою його належного врегулювання з метою:

- забезпечення справедливої конкуренції на ринку, зокрема в умовах асоціації між Україною та ЄС. Це сприятиме підтримці конкурентоспроможності українських компаній, а також споживачів та інших учасників ринку, запобігаючи зловживанням на ринку через безпідставно низькі або високі трансфертні ціни.

- уникнення податкових ухилень: мінімізація можливого користування міжнародними трансфертними цінами для уникнення оподаткування в Україні.

- створення стабільного і прозорого інвестиційного клімату, що повинно надати впевненості іноземним інвесторам, що умови вітчизняному на ринку є справедливими та добросовісними.

Отже, дослідження трансфертного ціноутворення є необхідним для забезпечення справедливості та ефективності у торгівельних та економічних відносинах між Україною та Європейським Союзом, виконання міжнародних зобов'язань, а також для забезпечення фіскальної безпеки держави.

Проблеми трансфертного ціноутворення в Україні в умовах війни з росією мають свої особливості і впливають на фіскальну безпеку країни, а саме:

- умови війни створюють надзвичайно складні умови роботи як для бізнесів, так і для контролюючих органів, що може призвести до спроб маніпулювання цінами при обміні товарів і послуг між підприємствами, що належать до різних країн і як наслідок – до зменшення податкових надходжень в бюджет;

- складність в отриманні коректних порівняльних даних для визначення ринкових цін на товари та послуги. Це може ускладнити оцінку правильності трансфертного ціноутворення та управління ризиками для фіскальної безпеки;

- війна може призвести до того, що українські компанії шукатимуть можливості збільшити свої прибутки за кордоном, зокрема, шляхом заниження цін на експортовані товари та послуги, що може призвести до значної втрати податкових надходжень;

- недостатня регулятивна база: Україна може стикатися з проблемами в регулюванні та нагляді за трансфертним ціноутворенням в умовах війни, коли деякі регіони або компанії можуть бути поза контролем уряду, що може створити бар'єри для відстеження незаконних дій.

Загалом, умови війни з росією створюють унікальні виклики для фіскальної безпеки країни щодо трансфертного ціноутворення. Для успішного управління цими проблемами важливо мати ефективну систему контролю, звітності та співробітництва як на національному, так і на міжнародному рівнях.

1.3. Передумови та економічна природа трансфертного ціноутворення

Коли після Першої світової війни була створена «Ліга Націй» для підтримки миру, безпеки та прийняття рішень з важливих міжнародних питань, вона, серед іншого, визнала, що взаємодія внутрішніх податкових систем може призвести до подвійного оподаткування, що в свою чергу може вплинути на глобальне процвітання та торгівлю. Тобі вперше Велика Британія запровадила

принцип «витагнутої руки». Пізніше, після закінчення Другої світової війни для реконструкції європейської економіки в 1948 р. була створена Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), яка сприйняла питання міжнародного оподаткування як пріоритет і опублікувала рекомендації щодо особливостей ціноутворення, а саме «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні підприємства» в 1979 р. [314]

Швидкий сучасний прогрес у технологіях, транспорті та зв'язку привів до появи великої кількості багатонаціональних підприємств (далі – МНК), які мають можливість розміщувати свої підприємства та діяльність у будь-якій точці світу. Сьогодні значний обсяг світової торгівлі складається з міжнародних переміщень товарів і послуг, капіталу і нематеріальних активів. У межах групи МНК; такі перекази називаються «внутрішньогруповими» операціями. Внутрішньогрупова торгівля стабільно зростає і, ймовірно, становить понад 30 відсотків усіх міжнародних операцій. Крім того, транзакції, пов'язані з нематеріальними активами та багаторівневими послугами, становлять частку комерційних транзакцій МНК, що швидко зростає, і значно ускладнює аналіз і розуміння таких транзакцій. Як наслідок, велика і зростаюча кількість міжнародних угод регулюється не тільки ринковими механізмами, а штучно, в інтересах групи. У такій ситуації стає важливим встановити коректну «трансфертну ціну» для внутрішньогрупової транскордонної передачі товарів, нематеріальних активів і послуг. Трансфертне ціноутворення – це загальний термін для ціноутворення транскордонних внутрішньофірмових операцій між пов'язаними компаніями.

Таким чином, «трансфертне ціноутворення» означає встановлення цін, за якими відбуваються операції, пов'язані з передачею майна чи послуг між асоційованими підприємствами, що входять до групи МНК. Ці операції також називаються «контрольованими» операціями, на відміну від «неконтрольованих» операцій між компаніями, які, наприклад, не пов'язані між собою та можуть діяти незалежно («за принципом витягнутої руки»). Але трансфертне ціноутворення саме по собі не обов'язково передбачає ухилення від сплати податків [295].

На думку Г. Гамакерса, термін «цінова трансфертна ціна» є абсолютно нейтральним концептом – він відноситься до системи визначення цін на передачу товарів, послуг та нематеріальних активів між підрозділами однієї мультинаціональної корпорації. Це в першу чергу термін, що використовується в галузі бізнес-економіки і розуміється як сума, яку стягує один сегмент організації за продукт або послугу, що він постачає іншому сегменту цієї ж організації. Економічна причина встановлення цінових трансфертних цін полягає в здатності оцінювати результати діяльності суб'єктів групи. Встановлюючи ціни на товари та послуги, що передаються всередині групи, керівники суб'єктів групи можуть приймати оптимальне рішення, щодо купівлі чи продажу товарів та послуг всередині чи поза групою. Деякі мультинаціональні корпорації використовують лише змінні витрати, другі – повні витрати, треті – повні витрати плюс націнку прибутку (метод вартості плюс) [304]. Але встановлення ціни за методом повних витрат буде ефективним тільки у випадку, коли цілі сегментів співпадають з цілями підприємства в цілому [283, с. 71].

Деякі групи використовують стандартні витрати, інші – фактичні. Якщо існує конкурентний відкритий ринок для передачі внутрішніх товарів чи послуг, найкращим рішенням з точки зору бізнес-економіки буде використовувати для внутрішніх трансфертів ринкову ціну [304].

Разом із зростаючою глобалізацією міжнародні транзакції між пов'язаними сторонами (між материнською компанією та її афіліатами або між афіліатами) відіграють все більш важливу роль у світовій торгівлі та економіці. Оскільки МНК складають близько 60% світової торгівлі, прайсінговий трансфер став основною проблемою в міжнародній податковій практиці [321].

Роль транснаціональних компаній (далі – ТНК) у світовій торговельній практиці зросла значно за останні роки, головним чином через активну інтеграцію економічних систем різних країн та технологічний прогрес. Основні виклики полягають у визначенні доходів та витрат компаній або постійних представництв, які входять до складу групи ТНК, і це є особливо складним завданням, особливо у випадках, коли операції стають більш інтегрованими

[253, с. 148]. Міжнародний валютний фонд зазначив, що глобалізація торгівлі створює проблеми для національних податкових органів. Ці проблеми полягають у тому, що транснаціональні корпорації часто зловживають такими методами, як трансфертні ціни при обліку кредитів, дивідендів, товарів та послуг, а також визначенні вартості товарних знаків і патентів [див.: 329].

Материнські компанії великих груп МНК зазвичай мають посередників або суб-холдинги в кількох країнах світу. З точки зору менеджменту, процес прийняття рішень у групах МНК може варіюватися від централізованих структур до децентралізованих, в яких відповідальність за отримання прибутку покладена на окремих членів групи [323]. Батьківська компанія може мати можливість придбати товари від однієї з дочірніх компаній з метою подальшого розподілу активів серед інших таких самих дочірніх компаній (тобто не для використання їх безпосередньо) [73, с. 164].

Трансфертне ціноутворення впливає на рівень як прямих, так і непрямих податків: якщо ціна надто висока (і, відповідно, витрати занадто великі), то прибуток в одній компанії зменшиться, що призведе до зменшення оподаткування прибутку в цій компанії. З іншого боку, ціна, яка є надто низькою, може збільшити прибуток у компанії-імпортері та, отже, збільшити обсяги прямого оподаткування.

Відповідно до Закону щодо захисту національного товаровиробника від субсидованого імпорту, прямі податки включають оподаткування заробітної плати, прибутків, нерухомості, а також оподаткування прибутків, отриманих у формі відсотків, включаючи податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всі інші форми прибутку [192].

Непрямі податки – це оподаткування товарів і послуг шляхом додавання додаткової суми до їхніх цін або тарифів, і не залежать від рівня доходів осіб, які здійснюють оплату податків. В Україні використовуються три типи непрямих податків: податок на додану вартість, акцизний податок і мито. Правове регулювання збору цих податків закріплено, передусім, у відповідних розділах Податкового та Митного кодексів України: податок на додану вартість

– розділ V Податкового кодексу, акцизний податок – розділ VI, мито – розділ IX Митного кодексу України [186].

Ціна, за якою товари переміщуються між компаніями, також може впливати на митні обов'язки та податки на акцизи. Зменшена ціна зменшує відповідно і митні зобов'язання. На вищий ціновий рівень, навпаки, може бути накладено вищі митні обов'язки і податки на акцизи.

Ціна транскордонних операцій є відправною точкою для нарахування митних платежів і для визначення прибутку кожної залученої сторони і, отже, розподілу податкової бази між країнами. Як наслідок, існує потенціал для маніпуляцій щодо розміру бази оподаткування, митних зборів та розподілу оподатковуваного прибутку шляхом заниження або завищення цін. А. Чинчик звертає увагу, що маніпулювання трансфертною вартістю та договорами всередині однієї транснаціональної компанії в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування сприяє зниженню податкового тягаря і розширює можливості використання схем ухилення від сплати податків [278, с. 118].

Для цілей оподаткування трансфертне ціноутворення визначає розмір доходу що кожна сторона заробляє і, отже, суму податку на прибуток, що підлягає сплаті як у країні експорту, так і в країні імпорту. Вища трансфертна ціна може зменшити оподатковуваний дохід у країні імпорту і збільшення оподатковуваного доходу в країні експорту. Нижча трансфертна ціна має протилежний ефект. Для митних цілей трансфертна ціна безпосередньо впливає на визначення митної вартості [321].

В сфері фіскальної безпеки невірне або недостатньо обґрунтоване трансфертне ціноутворення може призвести до втрати державних доходів через зменшення податкових обов'язків підприємств. Нерівномірний розподіл прибутку між різними юрисдикціями може також порушувати фіскальну справедливість і викликати податковий демпінг, коли компанії намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання шляхом штучного перерозподілу прибутку.

Для забезпечення оптимального оподаткування і фіскальної безпеки важливо, щоб трансфертне ціноутворення було обґрунтованим, справедливим і

відповідало міжнародним нормам і стандартам. У багатьох країнах існують спеціальні правила та органи, які регулюють трансфертне ціноутворення з метою забезпечення відповідності податкових обов'язків реальному прибутку, що отримують підприємства внаслідок своєї діяльності.

Трансфертне ціноутворення є комплексною категорією та поєднує в собі дві економічні концепції: «ціна» і «трансферт». Перша визначає грошову вартість товарів або їх вираз у процесі обміну. Трансферт означає переміщення товарів, послуг, грошей або права власності між суб'єктами економічних відносин. Зазвичай термін «трансферт» використовується для опису безоплатного переміщення грошей або матеріальних цінностей між сторонами. На сьогоднішній день, такий спосіб ціноутворення викликає конфлікт інтересів між державою та платниками податків, які використовують трансфертні ціни для оптимізації розподілу капіталу з метою мінімізації обсягу оподаткування прибутку [44].

Згідно ч. 2 ст. 189 Господарського кодексу, ціна є істотною умовою господарського договору [41]. А оскільки Цивільний кодекс України в ч. 1. ст. 638 говорить, що договір стає чинним, коли контрагенти узгодили його істотні умови [275], недосягнення сторонами у належній формі згоди хоча б по одній з істотних умов, відповідно, може мати наслідком визнання такого договору неукладеним [44].

Закон України «Про ціни і ціноутворення» встановлює основні принципи цінової політики, регулює відносини, пов'язані з формуванням, встановленням та застосуванням цін, а також визначає порядок здійснення державного контролю в галузі ціноутворення [205]. Як вказано в Пояснювальній записці до проекту цього Закону, його прийняття було необхідним для визначення основних принципів впровадження цінової політики, процесу формування цін та контролю держави за цінами в Україні. Це сприятиме підтримці ефективної конкуренції в економіці і поліпшенню регулювання діяльності природних монополій у сфері ціноутворення, оскільки існує неузгодженість у законодавстві, що регулює ціни у різних галузях економіки, що призводить до конфліктів у законодавчій сфері і заважає впровадженню єдиної цінової

політики в країні. Також передбачено розширення обсягу законодавства щодо ціноутворення на фізичних осіб – підприємців, які займають значну частину економічного сегменту країни; забезпечення виконання цінової політики в державі, встановлення єдиного механізму формування цін, ефективне подолання кризових ситуацій на товарних та споживчих ринках, поліпшення регулювання діяльності суб'єктів господарювання на ринках природних монополій, чітке визначення компетенції органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування у питаннях цінової політики, усунення правових суперечностей щодо компетенції органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування у сфері впровадження державного регулювання цін і контролю над ними [171].

Даний Закон в п. 16. ч. 1 ст. 1 визначає базове поняття «ціноутворення» як процес формування та встановлення цін. Відповідно до ст.ст. 10, 11, 12 зазначеного нормативного акту під час провадження господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують: 1) Вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання за їхньою власною ініціативою та за згодою сторін для всіх товарів, за винятком тих, щодо яких проводиться державне регулювання цін; 2) державні регульовані ціни встановлюються на товари, які мають визначальний вплив на загальний рівень і динаміку цін, і відзначаються значущістю у соціальному вимірі. Також ці ціни можуть бути застосовані до товарів, виробництво яких контролюється суб'єктами, які утримують домінуюче положення на ринку [205].

Отже, відповідно до загального правила, суб'єкти господарювання мають свободу встановлення цін на товари, послуги та роботи. Зазвичай суб'єкти господарювання, прагнучи отримати прибуток, передбачають ринкову ціну у своїх угодах з контрагентами. Проте важливо зауважити, що сторони можуть зловживати цим правом, свідомо завищуючи або занижуючи ціни за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Це може призвести до розмивання основи для обчислення податків та уникнення оподаткування [130, с. 30]. На думку Т.М. Карнаух, більшість країн світу в значній мірі базує свої податкові системи на оподаткуванні фінансових результатів компаній. Розмір

прибутку впливає на обсяг бази оподаткування для корпоративного податку на прибуток, податку на додану вартість та податку на приріст капіталу. Прибуток, у свою чергу, формується на основі отриманих доходів компанії та обсягу витрат. Важливо відзначити, що ціни, за якими проводяться торговельні операції, грають ключову роль впливу на розмір доходів і витрат. Тому процес ціноутворення надає значні можливості для розподілу прибутку між залежними організаціями, і, зрозуміло, такий розподіл зазвичай здійснюється у спосіб, що є найбільш вигідним для усього холдингу [80, с. 121-122].

На сьогоднішній день більшість вчених вважають, що трансфертне ціноутворення ідентичне фірмовим цінам, які встановлюються всередині компанії. Таким чином, термін «трансфертне ціноутворення» (Funds Transfer Pricing, FTP) можна описати як процес продажу товарів або послуг між пов'язаними сторонами за внутрішніми цінами, які відрізняються від ринкових. В даний час така практика є однією з головних причин конфлікту інтересів між державою та платниками податку на прибуток, оскільки вони використовують трансфертні ціни для розподілу капіталу з метою максимального зменшення оподатковуваного прибутку [44].

М. Кармо стверджує, що трансфертне ціноутворення – це ціна товарів і послуг, якими обмінюються одиниці одного й того самого багатонаціонального підприємства. Однак, оскільки ці підрозділи не є незалежними, правильне встановлення ціни їхніх операцій для цілей оподаткування є проблематичним. Проблема трансфертного ціноутворення потребує керівництва через глобалізацію та збільшення міжнародних операцій, щоб уникнути переміщення прибутку та подвійного оподаткування. Двома традиційними рішеннями для трансфертного ціноутворення є принцип «витягнутої руки» та єдине оподаткування або розподіл за відповідними формулами. ОЕСР стверджує, що серед бізнес-спільноти та податкових адміністрацій існує спільне розуміння щодо застосування принципу витягнутої руки [298].

Організація Об'єднаних Націй у Практичному посібнику про трансфертне ціноутворення для країн, що розвиваються від 2017 р. визначила трансфертне ціноутворення як загальний термін, який використовується для позначення

процесу формування цін у зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операціях з товарами, нематеріальними активами або послугами [323].

Один із найбільш негативних аспектів тіньових економічних відносин у сфері купівлі-продажу товарів і послуг як в Україні, так і за кордоном, полягає в практиці трансфертного ціноутворення. В різних джерелах економічної літератури, національного та міжнародного законодавства подаються різні пояснення цього явища. Проте, на наш погляд, найбільш точним і зрозумілим є визначення, запропоноване у 1992 р. вченими Велоссо та Мюллером Брегагао. Вони визнали, що трансфертне ціноутворення означає маніпулювання витратами і доходами у трансакціях між пов'язаними сторонами за допомогою методів, які відрізняються від тих, що використовуються в звичайних ринкових умовах. Головною метою цього маніпулювання є отримання податкової вигоди [див.: 17, с. 74]. Ці вчені включають трансфертне ціноутворення до категорії тіньових операцій, оскільки воно може використовуватися для ухилення від сплати податків. Проте на практиці економічної діяльності існують ситуації, коли трансфертне ціноутворення використовується в рамках конкретної компанії як один із потенційних механізмів внутрішньофірмового управління. Це дозволяє компаніям не лише розподіляти наявні ресурси та фінансові результати, але й координувати дії своїх підрозділів [18, с. 137].

Вітчизняні вчені А.М. Штангрет, С.Г. Мартинюк та Л.Є. Сухомлин також є солідарними в тому, що трансфертне ціноутворення – це процес встановлення цін всередині компанії, за якими товари, послуги, грошові кошти та інші активи передаються від одного підрозділу компанії до іншого. Іноді такі операції відбуваються через спеціалізовані посередницькі підрозділи, відомі як трансфертні центри.

За спостереженням дослідників, сучасні транснаціональні корпорації володіють наступними характеристиками:

- вони створюють систему міжнародного виробництва, яка охоплює багато країн світу, але ця система контролюється з одного центра;
- внутрішньокорпоративна торгівля між філіалами, що розташовані в різних країнах, є дуже інтенсивною;

- ці компанії мають відносну незалежність у процесі прийняття операційних рішень, як у країні їх базування, так і у приймаючих країнах;
- мають глобальну структуру їх персонал є мобільним між різними країнами;
- вони розвивають, передають та використовують передові технології всередині своєї закритої корпоративної структури.

Крім того, ТНК успішно конкурують на національних ринках з національними виробниками саме завдяки використанню механізму трансфертних цін [285, с. 23].

Л. Шеппард, із США, зазначає, що трансфертне ціноутворення є найгострішим питанням серед проблем міжнародного оподаткування [див.: 119, с. 130]. На думку нідерландського професора Г. Хамакерса, з фінансової точки зору трансфертне ціноутворення є найбільш важливою податковою практикою у світі. Приблизно 60-70% міжнародної торгівлі проводиться між транснаціональними компаніями. Поняття «транснаціональна корпорація» стосується не лише великих компаній, таких як General Electric, Glaxo, Citigroup, Microsoft, Sony та Shell, але й менших підприємств, в яких є одна чи більше дочірніх компаній або постійних представництв в інших країнах, крім країни резидентства головної компанії [5, с. 19].

Разом з цим важливо відзначити, що формування трансфертних цін може відбуватися не лише у міжнародній економічній діяльності транснаціональних корпорацій, а також і в межах однієї країни [130, с. 36]. О.М. Вакульчик та О.В. Рябич розглядають наступні методи використання трансфертного ціноутворення з метою мінімізації податкових зобов'язань:

- українські підприємства, входячи до торговельно-промислових груп, компанії експортують свою вироблену продукцію до пов'язаних осіб, розташованих в країнах із низьким рівнем оподаткування. Це відбувається за цінами, що наближаються до собівартості. У свою чергу, ці пов'язані особи реалізують продукцію покупцям за ринковими цінами. Як результат, значна частина прибутку від реалізації залишається за межами країни, при цьому

Україна не отримує відповідних податків, а виручка, отримана в іноземній валюті, не надходить до національної банківської системи;

- дистриб'ютори міжнародних компаній ввозять на територію України продукцію іноземних виробників, завищуючи ціни, що, в свою чергу, зменшує прибуток української компанії від перепродажу таких товарів вітчизняним покупцям і, як результат, суму податків, які слід сплатити до бюджету. Різниця, що утворюється в цьому процесі, залишається в країні, звідки була зроблена поставка;

- використання трансфертних цін в операціях на внутрішньому ринку. По-перше, багато українських підприємств користуються пільговим режимом оподаткування (зокрема, сільське господарство). По-друге, підприємства накопичили значні податкові збитки під час років кризи, що дозволяє їм зараз уникати сплати податків. Такі компанії можуть використовуватися для проведення операцій, результатом яких є виведення прибутку з оподаткування [13, с. 12].

Отже, трансфертне ціноутворення – це система визначення цін на товари та послуги, що продаються або переміщуються між структурними підрозділами одного підприємства або між різними підприємствами, які належать до одного батьківського концерну або групи компаній. Якщо об'єднати позиції багатьох дослідників, то можна сформулювати наступні два підходи до трансфертного ціноутворення, виходячи із сфери їх використання: внутрішньофірмовий та внутрішньогруповий.

1. Внутрішньофірмове ціноутворення (Intra-Firm Transfer Pricing) – це встановлення цін на товари або послуги, які переміщуються між різними діловими підрозділами або відділеннями в межах однієї і тієї ж фірми або корпорації. Цей підхід сприяє оптимізації ресурсів, внутрішньому контролю і мінімізації податкових ризиків. Внутрішньофірмове ціноутворення ґрунтується на добре встановлених ринкових цінах і зазвичай базується на економічних факторах, таких як витрати виробництва та ринкова конкуренція. Даний підхід підтримують декілька умовних груп науковців:

1) до першої групи авторів можна віднести таких вчених, які розглядають трансфертну ціну як вартість товарів або послуг, які передаються від одного підрозділу до іншого в межах однієї організації. Це також може бути ціна, за якою продукція або послуги, що належать одному центру відповідальності компанії, передаються іншому центру відповідальності цієї самої компанії [81, с. 736]. О. Заїкіна, Р. Палій, Р. Вандер Вила та Р. Алборов термін «трансфертна ціна» розуміють як умовну, розрахункову вартість продукції та послуг одного відділу чи центру, які передаються іншому відділу чи центру того ж самого підприємства. На їх думку, трансфертна ціна розглядається, як внутрішньофірмова, яка використовується для передачі продукції і здійснення операцій в рамках однієї юридичної особи. Тобто, ціна прив'язана до конкретного виду товару або послуги і до центру відповідальності в рамках виробничого процесу на підприємстві: приріст вартості відбувається протягом всього виробничого циклу. Так, О.О. Заїкін пише, що економічна самостійність організацій у межах єдиного господарського механізму передбачає застосування нових підходів до формування внутрішньокорпоративних (трансфертних) цін, заснованих на балансі доходів, одержуваних від реалізації проміжних продуктів, і витрат на їх виробництво, зацікавленості організацій та їх підрозділів у зниженні витрат [див.: 151, с. 616].

Але на думку М.І. Макаренка та Т.Г. Савченка, об'єднання понять «трансфертна ціна» та «внутрішньофірмова ціна» пояснюється звичайною практикою використання поняття «внутрішньофірмова ціна» в пострадянських країнах для визначення внутрішньої ціни підприємства в рамках концепції внутрішнього господарського розрахунку. Вони вважають, що такі визначення трансфертної ціни є надто упрощеними і не відображають ряду важливих аспектів [120, с. 7];

2) до другої групи авторів можна віднести М.Г. Саєнка, В.Ф. Палія, Т.М. Мезенцеву, Т.В. Ігнатенко, які розглядають трансфертну ціну як умовний (розрахунковий) рівень ціни, який встановлюється для проведення угод між різними структурними підрозділами, філіями або відповідальними центрами в одній юридичній особі як умовну розрахункову ціну [69, с. 203]. Так, В.Ф.

Палій знов-таки (вже самостійно) стверджує, що трансфертна ціна представляє собою приблизну розрахункову вартість продукції та послуг, що переходять від одного підрозділу (центру) до іншого в межах однієї організації [див.: 159, с. 72].

Це важливий інструмент для ефективного управління внутрішніми угодами та ресурсами в компанії, а також для забезпечення адекватності цін при внутрішньому обміні товарами і послугами між різними частинами підприємства. При цьому суттєво, який прибуток генерує підрозділ – теоретичний (розрахунковий) чи фактичний (від реальної продажу продукції) [223, с. 177];

3) До третьої групи авторів можна віднести К. Друрі та Дж. Ріса. Так, К. Друрі зазначає, що трансфертні ціни є найбільш придатними у випадках, коли виявляються недосконалості ринку щодо проміжного продукту, особливо в умовах різних витрат на реалізацію для внутрішнього та зовнішнього ринків, або коли існує декілька різних ринкових цін. Тобто, трансфертна ціна розглядається, як елемент управлінського обліку, але формування ціни відбувається не в процесі виробництва, а в частині взаємовідносин із центром прибутку. Трансфертна ціна може містити складову прибутку, але ця складова не обов'язкова: методи трансфертного ціноутворення, які базуються на повних і змінних витратах, не передбачають включення прибуткової частини в трансфертну ціну [60, с. 500].

Дослідник виділяє п'ять основних типів трансфертних цін: 1) встановлення трансфертних цін на основі ринкових цін; 2) визначення трансфертних цін з урахуванням маржинальних витрат; 3) оцінка трансфертних цін, виходячи із повних витрат; 4) використання трансфертних цін типу «витрати-плюс»; 5) встановлення трансфертних цін шляхом переговорів, але з врахуванням попередніх трьох методів [див.: 244].

2. Внутрішньогрупове трансфертне ціноутворення (Inter-Group Transfer Pricing) – це встановлення цін на товари та послуги, які переміщуються між різними компаніями, які належать до одного холдингу або групи компаній. Цей підхід спрямований на оптимізацію податкових обов'язків і максимізацію

прибутків для всієї групи. Внутрішньогрупове ціноутворення може бути скероване на мінімізацію прибутку в тій компанії, яка оподатковується за вищими ставками, і максимізацію прибутку в компанії, яка оподатковується за нижчими і більш спрямоване на максимізацію групового прибутку. Ціна об'єкту торгівлі (товарів, послуг) між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, які перетинають митний кордон, вважається міжнародною трансфертною ціною [див.: 56]. В даному випадку:

1) трансфертна ціна розглядається, як оптимізаційний механізм мінімізації податкових платежів на міжнародному рівні та виглядає як переміщення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. Новицька Н.В. пише, що переміщення компаніями прибутків в такі юрисдикції з метою зменшення сплати податкових зобов'язань полягає у використанні законодавчих прогалин та невідповідностей у податковому законодавстві з метою штучного переміщення прибутку до певних податкових юрисдикцій, в яких або відсутнє, або невелике податкове навантаження [145, с. 66-67];

2) трансфертне ціноутворення може бути розглянуте як інструмент формування штучних переваг для компанії та для досягнення її стратегічних цілей, зокрема, зменшення податкового навантаження [145, с. 69], тому ці корпорації постійно шукають способи знизити податкове навантаження [152, с. 66-67]. М. Освальд пропонує трансфертне ціноутворення розглядати як процедуру встановлення оптимальної трансфертної ціни на товари, послуги та фактори виробництва при їх передачі між відповідальними центрами всередині одного підприємства з метою досягнення стратегічних цілей даної компанії [52, с. 69];

3) стратегія максимізації прибутку для монопольної фірми, яка діє на двох ринках одночасно і має можливість впливати на ціни через трансфертне ціноутворення, є складною і залежить від численних факторів, включаючи наявні тарифи і податкові ставки [див.: 306].

Економічна теорія припускає, що багатонаціональні підприємства будуть максимізувати прибуток від глобального оподаткування, переміщуючи доходи у «податкові гавані» з низькими податками. Г. Горст започаткував теорію

встановлення цін за наявності різних тарифів і податкових ставок у різних країнах і дослідив стратегію максимізації прибутку монополістичної фірми, що продає на двох національних ринках (тобто, скільки вона повинна виробляти в кожній країні та яка оптимальна трансфертна ціна товару, що експортується від материнської до дочірньої компанії) [див.: 306]. Оптимальна ціна буде або найвищою, або найнижчою з можливих, дозволених обмеженнями державних правил і положень, залежно від податкових і тарифних ставок у різних країнах [299].

На думку Мельниченка, трансфертне ціноутворення може бути розглянуте як правовий інструмент, яким суб'єкти господарювання користуються для оптимізації своїх податкових зобов'язань. Шляхом маніпулювання цінами в рамках законодавства суб'єкти господарювання можуть отримати суттєві податкові переваги. Проте це може призвести до значних втрат для держави, оскільки призводить до недоотримання бюджетом податкових надходжень у повному обсязі [130, с. 15]. О.І. Черевко вказує, що трансфертне ціноутворення фактично є інструментом перерозподілу ресурсів і оптимізації оподаткування, що впливає на розподіл доходів, прибутків і ризиків [277, с. 94].

Слід підкреслити, що трансфертне ціноутворення є ключовим інструментом міжнародного податкового планування, спрямованим на зменшення податкових платежів. Зараз трансфертне ціноутворення практично всюди регулюється на законодавчому рівні. Важливо відзначити, що само застосування трансфертного ціноутворення не призводить до адміністративної чи кримінальної відповідальності, якщо воно відповідає законодавчим вимогам [27]. Отже, головною метою використання механізму трансфертного ціноутворення є максимізація прибутку корпорації, що в принципі є природнім. Проте, коли така мета досягається шляхом ухилення від сплати податків та незаконного переміщення доходів та капіталу, це спонукає держави вдосконалювати способи організації ефективного податкового контролю та методів виявлення трансфертних цін.

Висновки до Розділу 1

1. У результаті проведеного дослідження виявлено, що методологічний плюралізм у сучасних наукових дослідженнях породжує неоднозначність у трактуванні економічної сутності поняття «економічна безпека». У більшості наукових досліджень найбільш поширеним є підхід, який визначає сутність економічної безпеки держави як стан внутрішньодержавної економіки. Цей підхід визнає, що дана категорія дозволяє забезпечити стійкість до критичних загроз і характеризує здатність національної економіки до економічної незалежності, стабільності та розвитку в довгостроковому періоді. Поняття «стану» характеризує статичність системи та обмежує науковий пошук дослідженням структурних елементів економічної безпеки та їх функціональним призначенням.

У наукових дослідженнях виділяють такі рівні в структурі економічної безпеки: глобальний, міжнародний рівень, державний рівень (макрорівень), регіональний рівень економічної безпеки (мезорівень), рівень економічної безпеки підприємства (мікрорівень). Вбачаємо такий підхід цілком обґрунтованим, водночас вважаємо, що така структура відображає лише ті елементи, що залишаються стійкими або відносно незмінними при різних перетвореннях системи. Термін «система» визначається у більш широкому контексті та описує всі аспекти складного об'єкта, такі як його компоненти, структура, взаємозв'язки, функції та інші вияви. Застосування системного підходу дозволило запропонувати власне визначення поняття «економічна безпека держави» яку ми визначаємо як комплексну систему, що складається з організаційної, інституційної та функціональної підсистем, що пов'язані специфічними економічними відносинами та спрямовані на забезпечення стійкості внутрішньодержавної економіки до зовнішніх і внутрішніх загроз, створення умов для її розвитку та саморегулювання.

Інституційна структура економічної безпеки представлена державою з усіма її інституціями, органами законодавчої влади; міністерствами, відомствами, контролюючими органами, органами регіональної влади,

підприємствами та громадськими організаціями, окремими громадянами. Держава виступає організуючим елементом інституційної структури економічної стійкості та інституційного середовища її забезпечення. Саме інституційна складова системи забезпечує її цілеспрямований розвиток.

Функціональна структура внутрішньоекономічної безпеки включає 9 складових, а саме: загальну (макро - рівень), промислову безпеку, фінансову стійкість, інвестиційну привабливість, сталі міжнародні економічні зв'язки, соціальний захист, підтримання позитивної демографічної ситуації, енергетична та продовольча незалежність.

2. Обґрунтовано теоретико-методологічні засади фінансової безпеки.

Дістала подальшого розвитку концепція фінансової безпеки, яка визначається як стан фінансової стійкості та здатності держави до управління фінансами, а також до забезпечення сталого розвитку та задоволення потреб суспільства. Фінансова безпека є важливим аспектом економічної безпеки країни, оскільки вона впливає на стабільність фінансової системи, економічний розвиток та соціальний добробут.

Для обґрунтування та дослідження теоретико-методологічних засад фінансової безпеки, розглянуті такі ключові аспекти цієї концепції:

- фінансова політика: фінансова безпека безпосередньо пов'язана з фінансовою політикою держави, яка включає в себе збір та розподіл податків, управління бюджетом та контроль за грошовими потоками. Забезпечення фінансової безпеки передбачає розробку ефективної фінансової політики, яка б забезпечила сталу фінансову базу для держави;

- фінансова стійкість: фінансова безпека передбачає, що держава повинна мати достатні резерви та фінансові ресурси для покриття своїх фінансових зобов'язань і реагування на економічні кризи;

- ефективність управління ресурсами: фінансова безпека передбачає ефективне управління фінансовими ресурсами. Це означає мінімізацію ризиків фінансового мародерства, зловживань та корупції. Для цього необхідно розвивати систему фінансового контролю та аудиту;

- фінансова безпека передбачає раціональну систему оподаткування, яка б забезпечила стабільний приток доходів у бюджет, при чому податкові пільги та послаблення не повинні призводити до надмірного зменшення доходів;

- макроекономічна стабільність передбачає зменшення інфляції, раціональне управління валютним курсом та уникнення фінансових криз;

- соціальна справедливість означає, що система фінансування держави повинна бути справедливою та враховувати інтереси різних соціальних груп.

3. Визначено, що для дослідження та оцінки фінансової безпеки можуть бути використані різні методологічні підходи, включаючи аналіз фінансових показників, моделювання економічних сценаріїв, порівняльний аналіз міжнародної практики та ін.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз податкового адміністрування трансфертних цін

На окремі галузі фіскальної безпеки мають вплив положення Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (далі – Угода про асоціацію), обов'язковою вимогою якої є впровадження реформ та політичних заходів для забезпечення стійкості фінансової системи України, підвищення податкових надходжень, боротьби з корупцією та забезпечення фіскальної справедливості. Європейська інтеграція є вибором українського народу, закріпленим в Конституції. Це процес впровадження європейських норм в національне законодавство, яке має забезпечити правову державу, соціальну захищеність громадян, стабільну економіку [62]. Одним із найважливіших інструментів для ефективного поширення спільних цінностей Союзу є стратегія розширення та сусідства [327].

У подальшому курс України на європейську інтеграцію був підтверджений та розвинений у Стратегії інтеграції України до ЄС. В цьому документі визначено, що національні інтереси України вимагають її визнання як впливової європейської держави і повноправного члена Європейського Союзу [191]. У Програмі інтеграції України до ЄС зафіксовано, що пріоритетне співробітництво з Європейським Союзом та його окремими державами-членами визначатиме напрями економічного прогресу та політичної стабільності в регіоні на довгострокову перспективу [201]. Згідно зі ст. 11 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики», одним з фундаментальних принципів зовнішньої політики України є здійснення інтеграції в європейський політичний, економічний та правовий простір з метою отримання членства в Європейському Союзі, зокрема, перехід на європейську модель ринкового нагляду тощо [185]. Процеси вдосконалення і

розвитку податкової системи та податкових органів України тривають та в цілому відповідають вимогам *acquis* ЄС [265, с. 90]

Після вступу України до Світової організації торгівлі, яке відбулося 16 травня 2008 р., подальша інтеграція здійснювалась у таких напрямках: 1) переговори та утворення митного союзу між Україною і ЄС щодо ліквідації митних та правових перешкод у цій сфері; 2) удосконалення нормативної бази України відповідно до європейських стандартів стосовно важливіших сфер правового регулювання; 3) міжнародне співробітництво в сфері науки та освіти, енергетики, економіки. Але ще не вирішеними є такі проблеми, як низька інвестиційна привабливість української економіки, не достатній рівень у сфері високих технологій, та науково-технічного прогресу, не відповідний рівень боротьби з корупцією та економічними злочинами [127, с. 164-165].

В розділі, який включає категорію «фінансові послуги» Угоди про асоціацію, основний акцент робиться на досягненні ефективного та прозорого регулювання. Це охоплює впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду у галузі фінансових послуг і спрямоване на протидію ухиленню від сплати податків [262]. Але, як зазначає М. Кармаліта, В умовах війни між росією та Україною багато платників податків обмежують свою активність. Тому виникає важливе питання щодо впровадження податкових стимулів і зменшення регулювання в економічній діяльності [79, с. 569].

Ю. Касперович звертає увагу, що основні виклики, пов'язані з наслідками війни, найбільше вплинули на сфери податкової, бюджетної та боргової безпеки. Проте існуюча методика оцінки інтегрального індексу економічної безпеки не враховує цю специфіку. Очевидно, що війна і надалі буде створювати додаткове економічне навантаження навіть у найбільш оптимістичних сценаріях завершення її активної стадії. Відновлення та повернення під контроль постраждалих регіонів буде вимагати від України значних додаткових публічних фінансових ресурсів [84, с. 66]. Тому, на переконання О. Ракул, необхідно поглиблювати уніфікацію податкових систем країн-членів ЄС з національною податковою системою з точки зору складу, структури та механізму справляння основних податків. Такий підхід наблизить

українське законодавство до законодавства провідних країн світу, розширить кордони та підвищить готовність іноземних партнерів до співпраці [211, с. 146]. Наразі в ЄС не існує єдиного документа (на кшталт податкового кодексу), що кодифікував би основні положення його податкового права, тому в сфері оподаткування бізнесу в ЄС має важливе значення Кодекс поведінки у сфері оподаткування підприємницької діяльності [308]. Внаслідок чого в Угоді про асоціацію зазначено, щоб регуляторний орган у разі отримання висновку про те, що відповідний ринок не є дійсно конкурентним, мав необхідні повноваження встановлювати зобов'язання щодо вертикальної інтегрованої компанії з метою забезпечення прозорості власних оптових цін та власних внутрішніх трансфертних цін (п. b ч. 3 ст. 118) [262].

Отже, одним з найскладніших інститутів податкового законодавства України є трансфертне ціноутворення, що викликає необхідність дослідження широкого спектру положень відповідного законодавства різних країн, їх взаємний вплив та механізми розв'язання складнощів шляхом діалогу.

Цей діалог спрямований на спільний розвиток єдиної нормативно-правової бази, узгоджену термінологію, однозначне тлумачення критеріїв пов'язаності компаній, процедури визначення джерел ринкових цін, а також правила обміну документами та інформацією. Мета цього процесу полягає в покращенні податкового адміністрування держави.

Наразі відсутній загальноприйнятий підхід до розуміння податкового адміністрування. Проте, відповідно до положень ПКУ, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відбувається відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, охоплює сукупність рішень і процедур, здійснюваних контролюючими органами та їх посадовими особами. Ці дії визначають інституційну структуру взаємин у сфері податків та митних операцій, включають в себе ідентифікацію та облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, надають сервісне обслуговування платникам податків та організовують і здійснюють контроль за сплатою податків, зборів та платежів

відповідно до нормативів, визначених законом [164]. Отже, мета адміністрування податків полягає у вдосконаленні контролю за виконанням податкових обов'язків, організації системи податкових перевірок і обліку платежів, а також у створенні сприятливих умов для самостійного та свідомого виконання платниками конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів, забезпечення розширених законодавчо закріплених гарантій для захисту прав і законних інтересів платників податків відповідно до чинного законодавства України [110, с. 61]. Тому комплекс заходів, спрямованих на поліпшення податкового адміністрування, не може обмежуватися лише змінами в процедурі проведення податкового контролю. Цю ініціативу слід розглядати в більш широкому контексті. Наприклад, податкове адміністрування може включати в себе правове регулювання діяльності податкових органів з управління податковим контролем, встановлюючи чіткі норми процедур проведення податкових перевірок та інших заходів податкового контролю; норми, що детально регламентуватимуть не лише дії посадових та службових осіб при проведенні податкового контролю, а й обов'язки та відповідальність платників податків при проведенні останнього; виключення нормативних правил, що суперечать один одному (колізія норм) та призводять до неоднозначного їх розуміння та тлумачення, що відповідатиме принципу правової визначеності [110, с. 62]. Його розтлумачив в рішенні по справі «Щокін проти України» від 14 січня 2011 р. ЄСПЛ (далі – Суд), який висловив незадоволення загальним станом національного законодавства, яке діяло на той момент у відношенні питань, що розглядалися у цій справі, оскільки відповідні правові акти суперечили один одному. Це призвело до того, що національні органи вживали протилежних підходів у тлумаченні цих актів. Відсутність законодавчих норм, які передбачали б можливість єдиного тлумачення важливого фінансового питання, порушує вимогу якості закону, визначену у Конвенції 1950 р., і не забезпечує належного захисту від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника [242].

Тому М.О. Куц відзначає, що впорядкування податкового законодавства України сприятиме більш ефективному здійсненню економічної політики та покращить становище малого та середнього бізнесу, що позитивно вплине на доходи Державного бюджету України, і забезпечить дотримання основних принципів податкового законодавства. Отже, категорія податкове адміністрування є більшою, ніж просто управління формами податкового контролю; вона повинна включати в себе повний спектр заходів, спрямованих на вдосконалення системи оподаткування, розвиток інституту захисту прав та свобод платників податків, надання податковим органам необхідних прав та повноважень для виконання їх функцій згідно з чинним законодавством, а також розробку ефективної податкової політики [110, с. 62]. Фіскальну значимість податкових надходжень у бюджеті держави за період з 2013 по 2023 рр. див. у Таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Фіскальна значимість податкових надходжень у бюджеті держави за період з 2013 по 2023 рр.

Рік	Заплановані податкові надходження, млн. грн	Фактичні податкові надходження, млн.грн	Фактичні доходи Державного бюджету, млн. грн	Фіскальна значимість податкових надходжень (%)	Коефіцієнт збирання податків К зб
2013	282 461, 9	254 340,0	356 288, 2	71,3	0,89
2014	299 588, 8	277 807, 0	378 795, 3	73,3	0,93
2015	409 970, 8	397 985, 0	581 400, 1	68,4	0,97
2016	502 554, 5	484 130, 0	877 716, 2	55,1	0,96
2017	630 095, 7	605 269 , 0	877 766,6	68,9	0,96
2018	760 016,4	708 370,0	1 005 293, 0	70,4	0,93
2019	840 597, 28	1070321,8	1289779,8	82.98	1,27
2020	826 263, 91	1136687,2	1376661,6	82.57	1,3
2021	1 057 822,34	1453804,1	1662242,7	87.46	1,3
2022	1 204 081,76	1343225,0	2196273,3	61.16	1,1
2023	1 153 977,36	1178698,4	2349219,3	50.17	1,0

Складено автором за даними [58], [173], [174], [175], [176], [177].

Податкові надходження посідають важливе місце у бюджетних доходах, займаючи найбільшу питому вагу у їх структурі. Як свідчать дані Таблиці 2.1, фінансова значимість податкових надходжень була відносно стабільною у період до повномасштабного вторгнення росії в Україну, а з 2022 року ця позиція стабільно знижується, що відповідає ситуації та є цілком зрозумілим.

Підвищення ефективності податкового законодавства є позитивним кроком в економічному розвитку. Так, спрощення податкового законодавства та процедур може допомогти підприємствам і громадянам значно зменшити витрати, пов'язані з оподаткуванням. Це сприятиме підприємництву, підтримці малого і середнього бізнесу, а також створить більше можливостей для розвитку нових підприємств; спрощення податкового законодавства сприятиме малому і середньому бізнесу, а із збільшенням бізнес-активності очікується зростання податкових надходжень до державного бюджету.

Здорова податкова система повинна враховувати прозорість, справедливість і рівність перед законом для всіх громадян і підприємств. Вдосконалення податкового законодавства сприятиме дотриманню цих принципів. Звісно, важливо мати на увазі, що впровадження змін в податковому законодавстві може бути складним завданням і вимагати виважених рішень, щоб уникнути негативних наслідків. Також важливо забезпечити відкритий діалог між урядом, бізнесом і громадськістю для врахування різних точок зору та максимальної підтримки реформи.

Отже, податкове адміністрування повинно охоплювати не лише організацію податкового контролю, але і включати повний спектр заходів, спрямованих на поліпшення системи оподаткування, розвиток інституту захисту прав і свобод платників податків, забезпечення податкових органів необхідними функціями та повноваженнями, що передбачені чинним законодавством, і впровадження ефективної податкової політики [110, с. 62]. Остання повинна встановити чіткі правила, що регламентують дії економічних суб'єктів та визначають механізми їх підтримки і примусу. Інститути адміністрування податків – це форми взаємовідносин держави та платників податків, зокрема, право держави впроваджувати інструменти і засоби

справляння податків, розподіляти податкові надходження і забезпечувати реальний захист прав платника на захист від протиправних дій. До таких інститутів можуть належати: 1) правила та норми поведінки, визначені законом або звичаєм; 2) законодавство та регуляторні вимоги, які захищають інтереси економічних суб'єктів та держави; 3) адміністративні утворення, які впорядковують задоволення економічних потреб суспільства, охоплюють широкий спектр від уряду та державних фінансових органів до комерційних банків і товарних бірж; 4) інститути в широкому сенсі, включаючи ринкову культуру і менталітет. У сфері оподаткування необхідно брати до уваги розвиток всіх цих структур, які разом формують інституційне оточення соціально-економічної системи країни [106, с. 19-20].

В останні роки світова економіка стрімко розвивається у зв'язку з активізацією глобалізаційних процесів. У цьому контексті основні прояви ухиляння від сплати податків та мінімізації податкових зобов'язань припадають на значний обсяг зовнішньоекономічних операцій, що здійснюються великими корпораціями. Сумарні втрати бюджету внаслідок цих дій оцінюються у мільярдах доларів та сотнях мільярдів гривень. Основним інструментом для уникнення або суттєвого зменшення податкових зобов'язань є використання трансферного ціноутворення в операціях з нерезидентами [100].

Основними рисами трансфертних цін є те, що вони:

- не відображають вільний ринок, а є внутрішньо регульованими у межах транснаціональних корпорацій, тому вони стабільніші;
- ґрунтуються на виробничих витратах або показниках ринкових цін, але одночасно встановлюються на рівні, який відповідає певним потребам таких корпорацій: мінімізації податків та митних витрат, переміщенню фінансових ресурсів від однієї філії до іншої, нагромадженню активів у конкретній країні тощо. Відхилення трансфертних цін від ринкових визначає обсяг перерозподілу фінансів всередині таких корпорацій;
- допомагають у формуванні внутрішньої норми прибутку для корпорацій через перерозподіл фінансових ресурсів та мінімізацію податкових та інших зобов'язань у глобальній корпоративній структурі;

- впливають на основні макроекономічні показники: рівень експорту, валовий внутрішній продукт, національний дохід, державний бюджет країни-отримувачів [див.: 279, с. 463], [261].

Метою регулювання утворення трансфертних цін в Україні є збереження стабільності податкової бази, запобігання подвійному оподаткуванню та невизначеностям, які можуть заважати прямим іноземним інвестиціям і розвитку зовнішньої торгівлі [252, с. 20]. М.Т. Сенів ще 10 років тому писав про формування в Україні передумов для введення державного регулювання у сфері трансфертного ціноутворення. Так, внаслідок вивозу українського товарного експорту через третіх, часто афілійованих осіб за межами України залишається майже 30% від доходу. Тому операції, що включають занижені ціни та проводяться з контрагентами, що діють у «податкових гаванях», повинні піддаватися контролю з боку відповідних уповноважених органів [229]. У зв'язку з цим Кабінет Міністрів України затверджує Перелік країн (територій), де ставка корпоративного податку на прибуток підприємств менше на 5 і більше відсоткових пунктів, ніж в Україні, або які надають пільгові режими оподаткування суб'єктам господарювання, або де спеціальні умови розрахунку бази оподаткування фактично дозволяють підприємствам не сплачувати корпоративний податок на прибуток, або сплачувати його за ставкою, менше на 5 і більше відсоткових пунктів, ніж в Україні [160], що періодично оновлюється.

В Україні практика трансфертного ціноутворення отримала поширення відразу після проголошення незалежності, але лише у липні 2013 р. відбулось законодавче врегулювання завдяки прийняттю закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», таким чином заклалися фундаментальні та початкові принципи регулювання трансфертного ціноутворення на території держави [182]. Процес впровадження законодавчих правил трансфертного ціноутворення супроводжувався включенням до законодавства України рекомендацій та методичних Настанов ОЕСР, які є основними міжнародними документами у галузі податкового регулювання цін для транснаціональних компаній та

податкових служб. Зокрема, починаючи з 2017 р., Україна долучилася до Програми розширення співпраці з ОЕСР та взяла на себе зобов'язання впроваджувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS для боротьби з агресивним податковим плануванням, включаючи вдосконалення правил трансфертного ціноутворення. Це стало ефективним інструментом для запобігання розмиванню об'єкта оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. За останні 10 років Україна здійснила значний прогрес у розвитку системи трансфертного ціноутворення, завдяки впровадженню заходів Плану BEPS, правил GAAR (Положення GAAR виступає як один із заходів, включених у Директиву Ради Європейського Союзу з протидії практикам ухилення від сплати податків, сприяючи таким чином ефективнішому збору податків в Україні [59]), а також на концентрації уваги на питаннях трансфертного ціноутворення, пасивних доходів, контролю за діяльністю нерезидентів, КІК (Контрольована іноземна компанія – це суб'єкт господарювання, що має офіційну реєстрацію в іноземній країні і перебуває під контролем резидента України [53]). Це дозволило Україні відповідати передовій світовій практиці в галузі міжнародного оподаткування. Під час десятирічного формування законодавчої бази трансфертного ціноутворення ДПС проводила аналітичну роботу та контрольно-перевірочні заходи, які призвели до значних результатів. Протягом періоду з 2013 по 2021 роки платники податків подали приблизно 21 тисячу звітів, що становить в середньому 2,4 тисячі звітів щорічно. Обсяг контрольованих операцій за цей період склав 21,3 трлн грн., а середньорічний обсяг склав 2,4 трлн грн. За період з 2015 по 2023 роки понад однієї тисячі суб'єктів господарювання внесли уточнені декларації та збільшили об'єкт оподаткування на 32,8 млрд грн., що призвело до нарахування податку на прибуток підприємств в сумі 2,9 млрд грн. та зменшення збитків на 12 млрд грн. [257] Кількість поданих звітів про контрольовані операції та обсяги контрольованих операцій за період 2013-2017 рр. див. у Таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Кількість поданих звітів про контрольовані операції та обсяги

контрольованих операцій за період 2013—2017 рр.

Рік	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Кількість поданих звітів про контрольовані операції	2500	1900	3000	2800	2100	2400	2400	2400	2400	2300
Обсяги контрольованих операцій, млрд грн	1,1	3,6	3	2,8	2,1	2,4	2,6	2,5	3,6	2,2

Складено автором за даними [213].

Активна праця у сфері координації заходів щодо регулювання міжнародного оподаткування здійснюється на рівні ЄС. Ю. Швець та А. Завальнюк підкреслюють, що головною метою податкової політики ЄС є: гармонізація податкового законодавства на основі ключових принципів (пропорційності, субсидіарності, одноголосності, податкової недискримінації, нейтральності оподаткування); усунення податкових бар'єрів; запобігання недобросовісній податковій конкуренції; узгодження заходів з протидії податковим правопорушенням [281, с. 128-129]. Основною метою гармонізації податкової політики країн-членів Європейського Союзу є забезпечення роботи єдиного внутрішнього ринку. Неузгоджені непрямі податки, які є додатковими витратами для кінцевого споживача, можуть негативно впливати на єдиний ринок, створюючи перешкоди для руху товарів і послуг, спотворюючи ринкові стимули і конкуренцію. Саме тому Європейська Комісія координує і гармонізує політику країн-членів щодо непрямих податків, зокрема податку на додану вартість і акцизів. Основним інструментом для цього є відповідні європейські директиви, які встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, а також окремі винятки, які дозволяються країнам-членам ЄС в певних обставинах, і механізми узгодження таких винятків. Політика прямого оподаткування (доходів, капіталу, майна) залишається відповідальністю країн-членів ЄС. Європейський Союз встановлює лише певні гармонізовані стандарти оподаткування з урахуванням принципів єдиного

ринку ЄС [257]. На думку О.В. Тарасова, питання гармонізації стосується не тільки національного законодавства, але охоплює більш широкий спектр різноманітних корпоративних і технічних норм, стандартів, методологій і практик та ін., що безпосередньо впливає на функціонування економічної системи суспільства [248, с. 36]. Її формою, за Ю.С. Шемшученком, є адаптація законодавства до міжнародних, європейських правових стандартів [21, с. 15-16; 131], зближення з відповідними зразками міжнародного нормативного масиву, в тому числі *acquis communautaire* ЄС [93, с. 129].

На міжнародному рівні використання договорів про уникнення подвійного оподаткування є одним з найбільш важливих та розповсюджених інструментів регулювання податкового планування. У порівнянні з внутрішнім законодавством, податкові конвенції надають засоби для вирішення проблем, що виникають у сфері міжнародного подвійного оподаткування [317]: вони представляють собою ефективні інструменти для вирішення суперечностей між податковими системами різних країн, вирішуючи важливі завдання, такі як забезпечення справедливості оподаткування, уникнення подвоєння податкового обов'язку, сприяння транскордонній економічній діяльності та привертання інвестицій. Водночас ці інструменти сприяють співпраці між різними країнами, спрямованій на уникнення податкових втрат і захист національних інтересів. У більшості держав міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування мають пріоритет перед внутрішнім податковим законодавством, що вимагає особливої уваги в контексті міжнародного податкового планування.

На думку Е. Крістіанс, угоди між державами щодо податків необхідні, оскільки існують дві загальновизнані теоретичні основи суверенної юрисдикції над оподаткуванням, жодна з яких не обмежена виключно національними нормами. Перша з них – це оподаткування на основі індивідуального статусу проживання або громадянства; друга – на основі діяльності або наявності активів на відповідній території. Так, Сполучені Штати використовують обидві юрисдикційні бази у своїй податковій системі, що передбачає оподаткування фізичних та юридичних осіб з «усіх доходів із будь-якого джерела» (оподаткування за місцем проживання), а також доходів, отриманих

іноземними особами від інвестицій та підприємницької діяльності, що здійснюються в Сполучених Штатах (оподаткування за джерелом).

Більшість промислово розвинутих країн претендують на певну форму юрисдикції на основі місця проживання та джерела оподаткування. Але сам факт того, що національні закони про податок на прибуток неминуче збігаються, не створює автоматичної підстави для міжнародних податкових суперечок або їх вирішення. Якщо їх не усунути, збіги юрисдикцій просто призведуть або до прибутку за рахунок мінімізації податкових зобов'язань (у т.ч. через арбітраж), або до шкоди (подвійне чи багаторазове оподаткування) платників податків, які займаються міжнародною підприємницькою та інвестиційною діяльністю [150, с. 1414-1415].

Протягом аналізованого періоду Верховною Радою України були прийняті ряд конвенцій про уникнення подвійного оподаткування і на сьогоднішній день між Україною та іншими державами їх діє сімдесят одна. З цих угод дві були укладені Урядом колишнього СРСР і залишаються чинними відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» [195] (це стосується договорів із Іспанією та Японією). У зв'язку з цим, М.О. Куц вважає за необхідне переглянути угоди, в яких Україна є правонаступницею СРСР, таких як Конвенція між Урядом СРСР та урядами Іспанії та Японії про уникнення подвійного оподаткування з урахуванням сучасних вимог і реалій [109, с. 123].

Крім цього, відносно України та Сербії з Чорногорією діє договір між КМ України і урядом колишньої Югославії [134]. Актуальний статус деяких договорів змінився: припинено дію Угоди між Урядами України і Сирії [197], а з 1 січня 2025 р. припинить дію Угода з Урядом Ірану [287].

Денонсовано відповідну Угоду між Урядом України і Урядом рф [183] (угода припинила свою дію з 1 січня 2023 р. [286]; та припинено дію відповідного договору з урядом Республіки Білорусь [196].

Ліквідація подвійного оподаткування може відбуватися по двох напрямках: одностороннім та двостороннім порядком. В першому це відбувається внаслідок внесення змін до національного податкового

законодавства. У другому – на основі міжнародних угод [250, с. 2]. Останні визначають шляхи вирішення проблеми за допомогою наступних методів:

- метод вирахування – дохід оподатковується в обох країнах-партнерах угоди, проте сума податку в країні з меншим податковим навантаженням зменшується до рівня цього податку;

- метод податкового кредиту – сума оподаткованих доходів за кордоном зараховується як знижка на оподаткування внутрішнього доходу платника податків;

- метод звільнення – доходи, отримані за кордоном, і майно, розташоване за межами країни, виключаються з обчислення оподатковуваної бази;

- метод податкової знижки – оподаткований дохід за кордоном розглядається як витрати, які зменшують загальну суму доходу, що підлягає оподаткуванню [163, с. 323-324]. У поєднанні з внесенням обов'язку щодо поліпшення механізмів вирішення податкових спорів за допомогою процедури взаємного узгодження до мінімального пакету заходів кампанії щодо протидії розмиванню бази оподаткування та переміщенню прибутків в низькоподаткові юрисдикції, подібні тенденції свідчать про необхідність забезпечення належного розуміння сутності відповідних процесів та їх особливостей з урахуванням світового досвіду [49, с. 7].

У 2019 р. до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності було включено принцип переважання сутності над формою [178] (пп. 5 п. І), який передбачає, що необхідно акцентувати увагу на суті операції і дозволяє контролюючим органам ігнорувати текст угоди або договору, якщо він не має економічної цінності.

Цей принцип походить із судової практики. Її формування Є.М. Смичок відслідковує з рішень Палати лордів британського парламенту у справах *Duke Westminster* проти *IRS* (1936) та *Furniss* проти *Dowson* (1982). Представники англосаксонської правової системи розглядають пріоритет сутності перед формою як ключовий механізм у протидії податковим зловживанням. Значний вплив цієї доктрини на розвиток податкових відносин підтвердив Суд

справедливості ЄС у справі Halifax та інших проти Комісії з митниць та акцизів. Крім цього, вирішальне значення має рішення Європейського суду з прав людини у справі ОАО «Нефтяна компанія ЮКОС» проти росії, де у п. 392 мотивуючої частини Суд посилається на концепцію пріоритету змісту перед формою (так зване правило «сутність понад формою»). У національному законодавстві принцип пріоритету змісту перед формою визначено в пп. 39.2.2.10 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України, що безпосередньо стосується регулювання трансфертного ціноутворення. Практика ЄСПЛ є актуальною для України у питанні формування судових доктрин з податкового права, проте на сьогодні відсутні відповідні судові стандарти доктрини переважання сутності над формою [236, с. 119-120].

Сама концепція надання пріоритету сутності перед формою, на відміну від концепції обережності (консерватизму), не є властивою національним доктринам, тому вона відрізняється залежно від особливостей структури національних систем бухгалтерського обліку. Ця відмінність може бути пов'язана з підходом до їхнього регулювання, орієнтованим на правила чи принципи. Крім того, система права, яку застосовують у зарубіжних країнах, також має значний вплив на застосування цього принципу [114, с. 128]. Взаємозв'язок між формою та економічною сутністю базується на протилежних концепціях капіталу: фізичній (майновій) та фінансовій (ресурсній). Крім того, спостерігається конфлікт між двома основними бухгалтерськими моделями: англо-американською та континентально-європейською [149, с. 55]. Але їх об'єднують економічні інтереси – усвідомлене прагнення суб'єктів задовольнити певні потреби, що є об'єктивним спонукальним мотивом їхньої господарської діяльності [136, с. 26].

Зрештою, в Україні не лише впроваджується План дій BEPS, але також розробляються національні особливості формування цін на переміщення товарів. Звісно, існує складність і незрозумілість, взаємна суперечливість норм і роз'яснень податкового законодавства [86, с. 47], а законодавчі прогалини можуть бути використані платниками податків на свою користь для скорочення податкових витрат. Відповідно, існування недоліків податкового законодавства

часто спричиняють правові конфлікти між платниками податків та податковими органами. Так, ст. 17 Податкового кодексу України надає платникам податків право оскаржувати рішення, дії (або бездіяльність) контролюючих органів та їх посадових осіб. Проблемні ситуації, пов'язані з застосуванням податкового законодавства, найчастіше вирішуються через судовий процес. Оспорювання рішень контролюючих органів у судовому порядку може розглядатися як спосіб узгодження податкового зобов'язання, розв'язання податкових спорів та забезпечення захисту прав і свобод платників податків [273, с. 116]. Вирішення податкових суперечок є важливою складовою формування ефективного механізму податкового планування в Україні. Це має велике значення для сторін, особливо для платників податків [4, с. 141-142].

Взагалі, наразі більшість суперечок платників із податковими органами стосуються так званих «технічних спорів». Це не конфлікти, що виникають через вирішення контролюючими органами питань щодо невідповідності платників податків принципу «витягнутої руки», а скоріше через відсутність звітності, визнання операцій контрольованими або інших «технічних» причин. Ці спори виникли відпочатку, і позиції національних судів щодо багатьох питань вже сформувалася та є досить однозначними [141], тому важливою є судова практика, яка у цій галузі може бути розділена на дві основні категорії: формальні справи і справи по суті. Серед перших можна виділити ті, що стосуються вчасності подання звітів про контрольовані операції, точності включення таких операцій у звіти та виправданості застосування штрафів [39]. справи по суті включають в себе ситуації, де розглядається правильність вибору методу трансфертного ціноутворення, вибір схожих операцій чи компаній для порівняння, розрахунок рентабельності, іншими словами, це справи, пов'язані з обчисленнями щодо оподаткування прибутку чи зменшення від'ємної складової об'єкта оподаткування податком на прибуток [45]. Більшість практики Верховного Суду України свідчить, що рішення приймаються на користь платників податків. Під час розгляду справ суди апеляційної/касаційної інстанцій звертають увагу на всі аспекти і, за потреби,

направляють справу на повторний розгляд, щоб забезпечити обґрунтованість та обдуманість прийнятого рішення [46, с. 50].

Враховуються лише ті господарські операції та окремі види доходів, які мають або можуть мати вплив на прибуток платника для цілей трансфертного ціноутворення. Основним критерієм визначення того, чи розглядаються операції як господарські для цілей визначення цін, є їхні наслідки для об'єкта оподаткування у формі податку на прибуток, які відображаються у податковій декларації згідно з законодавством. Так, Верховний Суд в Постанові у справі за позовом Приватного акціонерного товариства «Галнафтохім» від 05 січня 2021 р. визначив, що якщо операція не впливає на податок на прибуток, то вартісні критерії контрольованої операції не розглядаються далі. Тобто, якщо операція не впливає на податок на прибуток, то вона не вважається контрольованою. Верховний Суд також вказав, що оскільки досліджувана операція була визнана операцією, яка не впливає на податок на прибуток без обґрунтувань та без врахування вартісних умов визначення операцій контрольованими (згідно зі ст. 39 Податкового кодексу України), це є підставою для скасування рішень [170].

Ця позиція Верховного Суду є важливою, оскільки він встановив, що основним критерієм визначення того, чи розглядаються операції як господарські для цілей визначення трансфертних цін, є їхні наслідки для об'єкта оподаткування, які відображаються у податковій декларації. Навіть якщо вартісні критерії були виконані, але не виконана умова впливу контрольованої операції на податок на прибуток, то ця операція не вважатиметься контрольованою для цілей трансфертного ціноутворення.

Отже, основним показником визнання операції контрольованою є її вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток, що відображається в декларації.

Згідно з позицією Верховного Суду, для визначення цін на операції між пов'язаними особами враховуються лише ті господарські угоди, які мають вплив на прибуток платника податку або можуть на нього вплинути, а також окремі види доходів, які оподатковуються окремо від прибутку для нерезидентів та платників податків [219].

Особливість суперечок щодо методології трансфертного ціноутворення полягає в тому, що їх формують у термінах, які можуть мати значну суб'єктивність у тлумаченні. Тому практична проблема розгляду судових суперечок стосовно методології трансфертного ціноутворення полягає в тому, що, незважаючи на положення ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України, через значну кількість вирішальних факторів, які кожен може оцінювати суб'єктивно, етап визначення обставин справи та аналіз доказів є дуже трудомістким технічно.

Дотримання вимог щодо контролю над трансфертним ціноутворенням вимагає значних ресурсів як з боку контролюючого органу, так і з боку платника податків. У цьому контексті важлива роль належить процедурі попереднього узгодження ціноутворення, ефективне використання якої може сприяти досягненню таких цілей: забезпечення податкової визначеності для платника податків; уникнення розбіжностей у підходах між податковими органами різних держав при застосуванні методів трансфертного ціноутворення; підтримка партнерського діалогу між контролюючим органом і платником податків щодо складних питань трансфертного ціноутворення; запобігання податковим суперечкам; підвищення кваліфікації працівників контролюючого органу шляхом поглиблення їхніх знань щодо особливостей трансфертного ціноутворення в конкретних секторах економіки [206].

Отже, накопичення судового досвіду допомагає встановити чіткі та справедливі правила оподаткування контрольованих операцій, уникнути методологічних помилок, сприяє відкритому діалогу між платниками податків і контролюючими органами та покращенню бізнес-середовища в Україні [39]. Різні судові практики мали як позитивний, так і негативний вплив на діяльність платників податків. Головною причиною цього був підхід до ціноутворення, який обирали податкові органи. Проте важливим є той факт, що, незважаючи на певні недоліки, розвиток та вдосконалення цього процесу, а також впровадження нових правил регулювання, відбувалися паралельно з визначенням цін при трансферті, починаючи з 2013 р. [101, с. 98]. Оскільки за допомогою системи трансфертного ціноутворення держава захищає свої

надходження до бюджету та стимулює приплив іноземних інвестицій, ефективність його контролю та встановлення адекватних цін на товари та послуги має велике значення для економічного зростання країни і, зокрема, для створення сприятливого конкурентного середовища, розвитку національного виробництва, рівня трансакційних витрат та обігу виробничого капіталу [101, с. 99]. Натомість втрати бюджету від недобросовісного трансфертного ціноутворення поки що сягають великих розмірів. Так, за даними дослідження, проведеного за запитом Європарламенту та оприлюдненого 24 вересня 2018 р., протягом періоду з 2015 по 2017 роки експорт залізної руди з України був недооцінений принаймні на 20 відсотків. Експерти роблять прогнози на основі даних з гірничої промисловості і приходять до висновку, що незаконне виведення прибутків за кордон коштує Україні приблизно на три мільярди євро щороку. Це означає, що втрата податкових надходжень до бюджету України складає близько 750 млн. євро на рік [98].

За обчисленнями компанії YouControl, найбільше у «податкових гаванях» реалізовувались зернові культури, чорні метали, а також різноманітні жири й олії. Разом ці три категорії становлять 57% від усього обсягу офшорного експорту [42].

Досвід України свідчить, що трансфертне ціноутворення спрямоване на переміщення податкових баз між країнами та перерозподіл прибутків між пов'язаними компаніями. У 2017 р основними країнами, резидентами яких здійснювалися найбільш обсягні контрольовані операції (за винятком банківських операцій), були Швейцарія та Кіпр (36 та 8 % відповідно) [71, с. 389]. А за даними Публічного звіту ДПС за 2019 р., у суб'єктів господарювання було проведено операції на загальну суму 2.562 мільярди гривень. Зокрема, 50% цих операцій стосувалися товарів, 33% - банківських послуг, 7% - фінансових послуг, і 6% - інших послуг. Нерезиденти були представлені у країнах, таких як Швейцарія (33%), Кіпр (10%) і Об'єднані Арабські Емірати (7%). Варто відзначити, що щодо банківських послуг значну частку складали операції з нерезидентами Франції - 35% [42]. Тут цікаво прослідковується тенденція переміщення операцій зі Швейцарії до офшору – Кіпру [див.: 160].

Найбільш поширеним методом ухилення від сплати податків є встановлення трансфертних цін. Компанії з країн, де вищі податки, такі як Україна, продавали свою продукцію своїм філіям в тих самих компаніях, але за цінами нижчими, ніж на ринку. Це дозволяло знизити обсяги прибутку, що оподатковується в Україні. З метою аналізу звітів про контрольовані операції та виявлення ризиків трансфертного ціноутворення Державна податкова служба (ДПС) користується даними провідних світових інформаційно-аналітичних ресурсів, таких як Platts, Bureau van Dijk, Argus, Royalty Range, Refinitiv, YouControl та інші. Ці ресурси входять до рекомендованого переліку джерел інформації, опублікованого на вебпорталі ДПС, для отримання котирувальних цін і проведення аналізу операцій з сировинними товарами [255]. Критерії відбору підприємств, які підлягають звітуванню та контролю в сфері трансфертного ціноутворення відповідно до норм Податкового кодексу України див. у Таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Критерії відбору суб'єктів господарювання, що підлягатимуть звітуванню та контролю за трансфертним ціноутворенням

Етап	Критерії відбору контрольованих операцій	Виконання умови	Умова визнання господарської операції контрольованою
1	Річний дохід підприємства, визначений за правилами бухгалтерського обліку	Виконуються одночасно	Перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
2	Обсяг господарської операції підприємства з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку		Перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за рік
3	Вид контрагента та його діяльність	- Господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами; - Здійснення зовнішньоекономічних господарських	

		операцій, які включають в себе процеси продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; - Здійснення господарських операцій з нерезидентами, які мають реєстрацію або є резидентами у державах (на територіях), що включені до переліку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України No 1045 від 27.12.2017 р.- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, із переліку організаційно-правових форм, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), затверджених Постановою Кабінетом Міністрів України No 480 від 04.07.2017 р.; - господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні та обсяг яких перевищує 10 млн грн; - економічні угоди між платником податків та його пов'язаною нерезидентською особою розглядаються у випадку, коли в ланцюгу поставки присутні особи, що не здійснюють суттєвих функцій і не використовують значних активів у таких операціях.
--	--	---

Складено автором за даними [164].

Зазначимо, що оскільки перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін є рекомендованим (але не обов'язковим), це не обмежує права платників податків на використання інших джерел інформації для отримання котирувальних цін. При цьому необхідно враховувати положення абз. 5 нового підпункту 39.3.3.4 пункту 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України, відповідно до якого оціночні ціни, що використовуються для порівняння з цінами контрольованих операцій, повинні відповідати умовам зіставності, визначеним підпунктом 39.2.2 пункту 39.2 цієї статті стосовно особливостей порівняння комерційних та фінансових умов контрольованих операцій. У випадку значних відмінностей між умовами контрольованих та неконтрольованих операцій або умовами, що визначають оціночну ціну сировинних товарів, що суттєво впливають на ціну угод із сировинними товарами, необхідно здійснювати відповідні коригування [255].

Як зазначив Верховний Суд в Постанові у справі за адміністративним позовом ПАТ «Одеський припортовий завод» від 12 жовтня 2023 р., визначення

порівняності умов контрольованої операції проводиться шляхом аналізу таких параметрів: характеристики товарів (робіт, послуг); обсяг товарів чи послуг, робіт, терміни виконання господарських зобов'язань і умови оплати під час проведення операції; офіційного обмінного курсу гривні на іноземну валюту, який встановлює Національний банк України, у разі використання такої валюти для розрахунків під час проведення операції, зміни цього курсу; розміру стандартних додаткових вартостей або знижок до ціни товарів (робіт, послуг), включаючи знижки, втратою споживчих властивостей товарів, закінченням строку зберігання (придатності, реалізації), реалізацією неліквідних або малоліквідних товарів; розподілу прав та обов'язків між сторонами операції, що визначається на основі функціонального аналізу [168].

Державна податкова служба України 3 листопада 2022 р. приєдналася до Багатосторонньої Угоди компетентних органів щодо автоматичного обміну звітами (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports) [318] (далі – Багатостороння угода CbC). Це приєднання відбулося з метою виконання вимог пунктів 39.4.10 - 39.4.15 ст. 39.4 розділу I Податкового кодексу України, що стосуються автоматичного обміну звітами міжнародних корпоративних груп, а також виконання Кроку 13 BEPS, що передбачає додаткову звітність щодо трансфертного ціноутворення міжнародних корпоративних груп.

Ця ініціатива вимагає від Державної податкової служби збирати відповідну інформацію та автоматично обмінюватися звітами з країнами, де зареєстровані учасники міжнародної корпоративної групи або де ця група проводить свою діяльність. Ці звіти містять інформацію, зокрема, про загальний обсяг доходів, прибутку або збитку, суми оподаткування прибутку підприємств, статутний капітал, кількість працівників і т. д. за фінансовий рік [264]. Зазначимо, що обмін податковою інформацією з відповідними органами іноземних країн, що продовжується навіть під час воєнного стану, представляє особливо важливий та ефективний інструмент захисту економічних інтересів нашої держави при вирішенні питань, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням та міжнародним оподаткуванням [133].

На основі проведеного дослідження встановлено, що внесення Україною змін до Податкового кодексу в галузі трансфертного ціноутворення є важливим кроком у боротьбі з відтоком капіталу з держави.

Проаналізовані особливості механізму трансфертного ціноутворення та нормативна база, що регулює цю сферу. Важливо підкреслити, що завдяки реформам у системі оподаткування в галузі трансфертного ціноутворення Україна рухається в напрямку поглиблення інтеграції на міжнародних ринках збуту і створення сприятливого інвестиційного клімату, що може бути ключовою передумовою для її стійкого економічного зростання.

Система податкового адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні представляє собою комплекс правових, організаційних та процедурних заходів, спрямованих на регулювання та контроль за цінами, які встановлюються в угодах між пов'язаними особами щодо обміну товарами, послугами або інтелектуальною власністю з метою запобігання втратам доходів держави внаслідок недооцінки чи переоцінки цін для оподаткування.

Аналізуючи складові системи податкового адміністрування, можна визначити, що вона охоплює кілька ключових аспектів, які визначаються наступним чином:

- нормативна база та судова практика, яка передбачає вивчення законодавчих актів, що регулюють трансфертне ціноутворення, а також врахування судової практики щодо цього питання;
- організаційна структура, що включає в себе компетентні органи держави, які мають повноваження і відповідальність у сфері трансфертного ціноутворення;
- вимоги та процедури звітування пов'язаними особами, що може охоплювати подання податкових декларацій, звітів, аналізів ринкових умов та інших обов'язкових елементів;
- механізми контролю та санкції визначають процедури здійснення контролю дотримання правил трансфертного ціноутворення та можливі санкції за їх порушення. Ці санкції можуть включати штрафи та інші адміністративні заходи.

Враховуючи ці аспекти, можна стверджувати, що система податкового адміністрування трансфертного ціноутворення включає в себе комплексний підхід до нормативного регулювання, організаційної структури, процедур та механізмів контролю.

Система податкового адміністрування трансфертного ціноутворення спрямована на забезпечення справедливого і ефективного оподаткування угод між пов'язаними особами, а також на запобігання зменшенню податкового навантаження шляхом штучного маніпулювання цінами.

В процесі застосування цього механізму в Україні виникають наступні практичні проблеми:

- податкові органи мають обмежені ресурси для ефективного контролю та аудиту операцій між пов'язаними сторонами, особливо коли ці операції включають транснаціональні компанії;

- складність встановлення об'єктивних ринкових цін, що тягне за собою підвищення ризику податкових спорів: невідповідність цін на трансфертних операціях призводить до судових проваджень між платниками податків та податковими органами;

- деякі галузі індустрії можуть бути більш чутливими до змін у цінах на світовому ринку, що ускладнює визначення адекватних цін для цільових операцій (специфіка ринку);

- трансфертне ціноутворення передбачає використання різних методів і вибір самого оптимального може бути досить складним і так само призводити до судових спорів.

Загалом, практичні проблеми застосування трансфертного ціноутворення в Україні можуть включати в себе недоліки методології, обмежені ресурси контролю та аудиту, складність забезпечення об'єктивності, труднощі в визначенні реальних ринкових цін, а також ризик податкових спорів та змін в правилах.

2.2. Моделі та принципи трансфертного ціноутворення

Трансфертне ціноутворення – це встановлення ціни, за якою пов'язані компанії передають товари, послуги або інші активи між собою. У відсутності необхідного законодавства та заходів контролю, пов'язані компанії можуть користуватися трансфертним ціноутворенням для податкової вигоди. Основний принцип оподаткування трансфертного ціноутворення – «витягнутої руки» – це міжнародний стандарт, що використовується для визначення обсягу оподаткуваного прибутку платника податку, який бере участь у контрольованій операції. Такий прибуток відповідає даному принципу, якщо умови операції не відрізняються від тих, які зазвичай застосовуються між незалежними сторонами у порівняльних неконтрольованих операціях. У випадку, якщо умови контрольованих операцій не відповідають цьому принципу, то прибуток, який міг бути отриманий платником податків в умовах контрольованої операції, що відповідають зазначеному принципу, включається до об'єкта оподаткування платника податку [190].

Виділяють кілька причин, чому держави-члени ОЕСР та інші країни використовують саме цей принцип. Головна полягає в тому, що він надає широкі можливості для оподаткування як для суб'єктів, що входять до транснаціональних корпорацій, так і незалежних підприємств. Суть полягає в тому, що він ставить об'єднані та незалежні підприємства на однаковий рівень з точки зору оподаткування. Це допомагає уникнути створення податкових переваг або недоліків, які інакше виникали б при порівнянні схожих позицій обох типів підприємств. Розглядуваний принцип був розроблений для ефективного застосування в більшості випадків. Наприклад, існує ряд ситуацій, включаючи купівлю – продаж товарів, позичання грошей, де цей принцип може бути легко застосований до порівняльних транзакцій, проведених подібними незалежними підприємствами в аналогічних умовах. Також існує багато випадків, де відповідне порівняння транзакцій може бути проведене на основі фінансових показників, таких як цінові різниці, валовий дохід або показники чистого прибутку [55, с. 164].

Визначення аналогічності (зіставності) юридичних осіб враховує специфіку галузі, в якій вони здійснюють господарську діяльність та відповідні види товарів (послуг), що реалізуються ними в умовах, що порівнюються з умовами контрольованої операції. Оскільки промисловість і торгівля розвиваються в усьому світі завдяки компаніям, які працюють на міжнародному рівні або мають дочірні компанії, доступ до ресурсів, продуктів і інтелектуальної власності може зростати завдяки обміну транскордонній торгівлі і обміну.

Розрахунок ціни товарів, матеріалів і робочої сили, які розподіляються через транзакції, є важливою частиною практики, відомою як трансфертне ціноутворення, принципи та практика якого є узгодженими на міжнародному рівні частково завдяки вказівкам щодо ціноутворення, встановленим Організацією економічного співробітництва та розвитку. Організації та компанії використовують бізнес-аналітику, а також досліджують та оцінюють міжнародні правила та податкове законодавство, щоб обрати найкращу модель (моделі) трансфертного ціноутворення для транзакцій.

Для визначення цін у сфері трансфертного ціноутворення існують п'ять методів (або моделей). Відповідність принципу «витягнутої руки» умовам контрольованої операції визначається за допомогою вибору найбільш підходящого методу трансфертного ціноутворення, який враховує факти та обставини цієї операції. Вибір найбільш підходящого методу базується на наступних критеріях:

- узгодженість вибраного методу з характером контрольованої операції, що визначається на підставі результатів аналізу функціональності цієї операції та урахування використаних активів і ризиків;
- отримання повної та надійної інформації, необхідної для використання обраного методу трансфертного ціноутворення;
- схожість між контрольованими і неконтрольованими операціями (співставність), включаючи надійність коригувань для усунення розбіжностей між ними [274, с. 197-198].

Перший метод, спрямований на визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», отримав назву «порівняльної неконтрольованої ціни». Він включає в себе аналіз цін в контрольованих операціях і порівнює їх з ринковими діапазонами. Для проведення такого порівняння використовуються аналогічні товари та операції, які є максимально схожими або абсолютно ідентичними. Ще два методи, що ґрунтуються на порівнянні, називаються «ціною перепродажу» та «витратами плюс». Метод ціни перепродажу оцінює відносну рентабельність продажу, тоді як метод «витрати плюс» є логічним розширенням і включає в порівняння рентабельність продажу і витрати. Четвертий метод, відомий як метод чистого прибутку, порівнює прибутковість операції з відповідним показником у подібних операціях. Останній, п'ятий метод, отримавший назву «розподілення прибутку», базується на порівнянні прибутку, отриманого кожним учасником операції. Іншими словами, проводиться аналіз розподілу прибутку між учасниками подібних операцій [78, с. 127].

Розглянемо зазначені методи більш детально:

- порівняна неконтрольована ціна (CUP) – цей часто використовуваний метод порівнює ціну товарів і послуг у транзакції всередині компанії з ціною товарів або послуг між незалежними та непов'язаними сторонами. Ця оцінка пропонує порівняльну умову, яка дозволяє податковим органам знати, чи застосована об'єктивна та справедлива ціна під час внутрішньофірмового обміну. Однак коливання цін на сировинні товари можуть поставити під сумнів цю модель. Вона подібна звичайному ринковому ціноутворенню і використовує справедливую ринкову ціну як основу. Наприклад, компанія, яка виробляє продукт, повинна враховувати його роздрібну ціну, якщо вона збирається продавати іншим, а ціна продажу продукту в організації або материнської компанії все одно повинна показувати справедливую ринкову ціну, щоб приносити прибуток [330].

ОЕСР рекомендує за можливості використовувати цей метод. Фактично існує два способи застосування методу CUP: внутрішній і зовнішній. Перший спирається на приклади порівнянних операцій, які компанія здійснила з

непов'язаними третіми сторонами. Зовнішній розглядає ціни порівнянних транзакцій, здійснених між двома непов'язаними третіми сторонами, які може бути важко знайти. З цієї причини внутрішній метод CUP є кращим [330].

- модель «витрати плюс відсоток» (CPLM) часто використовується в окремих галузях, таких як авіація, космонавтика, автомобільна та транспортна промисловість. Метод трансфертного ціноутворення порівнює валовий прибуток із витратами на продаж, а підрозділ або дочірнє підприємство, що надає товари чи послуги, встановлює ціну операції з додатковою націнкою для отримання прибутку від товару. З точки зору регулювання та оподаткування важливо, щоб надбавка до прибутку дорівнювала сумі, яку третя сторона стягувала б або заробляла за аналогічний продаж, з урахуванням ринкових умов та оцінки ризику. Метод «витрати плюс» оперує порівнянням валового прибутку компанії з загальною вартістю продажів. Він починається з визначення витрат, які понесені постачальником у контрольованій операції між афілійованими компаніями. Після цього до загальної суми додається ринкова націнка, щоб врахувати відповідний прибуток. Метод «витрати плюс» також корисний для оцінки трансфертних цін стандартних видів діяльності з низьким рівнем ризику, таких як виробництво матеріальних товарів. Для багатьох організацій цей метод простий у використанні та зрозумілий. Недоліком фактично всіх транзакційних методів є обмежена доступність порівняльних даних. У багатьох випадках просто відсутні порівняльні компанії та транзакції для отримання точних та надійних результатів. Якщо немає можливості порівняння ідентичних товарів, результати можуть бути спотворені, і потрібно використовувати інший метод [330].

- модель ціни перепродажу для трансфертного ціноутворення розглядає валову маржу, яка є різницею між ціною, за яку купується товар, і ціною, за яку він продається третій стороні. Він розглядає лише маржу як трансфертну ціну, за винятком будь-яких митних зборів, подібно до моделі «витрати плюс»;

- модель чистого прибутку, або порівнянних прибутків (CPM), також відомий як метод транзакційної чистої маржі (TNMM). Багато транснаціональних компаній віддають перевагу цій моделі трансфертного

ціноутворення, оскільки основою є чистий прибуток, а не зовнішнє ринкове ціноутворення. У той час як CUP, моделі «витрати плюс» і «ціна перепродажу» використовують фактичну вартість порівнянних товарів і послуг для зовнішніх транзакцій, TNMM порівнює чистий прибуток, отриманий у контрольованій внутрішньофірмовій операції, з маржею чистого прибутку, отриманою від аналогічних операцій із третіми сторонами. Іноді TNMM навіть враховує чисту маржу, отриману третьою стороною від іншої третьої сторони.

Організації можуть використовувати TNMM для вимірювання чистого прибутку від продажів, витрат і активів. Оскільки цей метод порівнює норму прибутку, а не фактичні витрати, його ефективно використовувати, коли дані про ціни недоступні, а ринкову ціну неможливо визначити. CPM – це метод, який використовується однією стороною і часто не враховує інформацію про контрагента транзакції. Останнім часом податкові органи все більше вважають, що CPM не ефективний для компаній із складними бізнес-моделями, такими як високотехнологічні підприємства з інтелектуальною власністю. Використання даних від компаній, що не відповідають стандартам порівняння ОЕСР, може створювати аудиторський ризик для організацій [294]. Хоча багато податкових органів віддають перевагу моделі трансфертного ціноутворення CUP, практика TNMM використовується все частіше [330].

- модель розподілу прибутку (PSM) подібно до TNMM використовує прибуток, а не порівнянну ринкову ціну. Тут трансфертне ціноутворення визначається шляхом аналізу того, як прибуток від транзакції розподілятиметься між залученими незалежними підприємствами. Він враховує внесок кожного бізнесу, пов'язаного з транзакцією, хоча і покладається на зовнішні ринкові дані для створення функціонального профілю компанії [330]. Цей підхід вивчає терміни та умови взаємопов'язаних контрольованих транзакцій, з'ясовуючи, як прибуток буде розподілено між третіми сторонами, які здійснюють подібні транзакції. Однією з головних переваг PSM є те, що він розглядає розподіл прибутку цілісно, а не на транзакційній основі. Це може допомогти забезпечити ширшу та точнішу оцінку фінансових показників компанії, що особливо корисно під час роботи з нематеріальними активами,

такими як інтелектуальна власність, або в ситуаціях, коли одночасно відбувається кілька контрольованих операцій.

Проте PSM часто розглядається як останній засіб, оскільки він застосовується лише до високоінтегрованих організацій, які однаково вносять вклад в прибуток і приймають на себе ризик. Оскільки критерії розподілу прибутку для цього методу є дуже суб'єктивними, він створює більший ризик вважатися результатом невитягнутої руки та оскаржуватися податковими органами [294].

Обсяги контрольованих операцій за 2022 рік наведено у Таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Обсяги контрольованих операцій за предметами операцій за 2022 рік

Предмет операцій	%
Товари	52% (у т. ч. сировинні товари 19%)
Банківські послуги	29%
Послуги	9%
Фінансові послуги	7%
Цінні папери	2%
Інші	1%

Складено автором за даними [214].

З даних таблиці бачимо, що найбільш вагома частка операцій припадає на сировинні товари, які відповідно підпадають під регулювання трансфертної ціни з використанням методу порівняльної неконтрольованої ціни: з 1 січня 2021 р. відбулось впровадження нагляду над контрольованими операціями з сировинними товарами (пп. 39.3.3.4 - 39.3.3.8 п. 39.3 ст. 39 Кодексу), що є важливим кроком для Державної податкової служби України і для платників податків. Відповідно до положень Податкового кодексу України, Кабінет Міністрів України визначає перелік сировинних товарів, і ДПС до початку звітного року публікує рекомендований (необов'язковий) список ресурсів для отримання цінових пропозицій на офіційному веб-порталі. Міністерство

фінансів України може встановлювати окремі процедури визначення відповідності умов контрольованої операції для сировинних товарів принципу «витагнутої руки» відповідно до вимог та методів, передбачених ст. 39 Податкового кодексу. У разі схвалення таких процедур встановлення відповідності умов контрольованої операції даному принципу платники податків та контролюючі органи здійснюють нагляд за операціями з сировинними товарами. відповідно до вимог відповідної процедури.

Згідно з цими правилами, основними вимогами для застосування методів ціноутворення для сировинних товарів є наступні:

- використання методу порівняльної неконтрольованої ціни обов'язкове для визначення, чи відповідають умови контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;

- використання інших методів ціноутворення повинно бути обґрунтовано, якщо неможливо використовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни;

- перехід до методів рентабельності (розподілу прибутку) повинен бути обґрунтованим на підставі фактів та обставин проведення контрольованої операції;

- у випадку, якщо не використовується метод порівняльної неконтрольованої ціни, платник податків має відкрити послідовність постачання до першої непов'язаної особи (особи, яка не відповідає критеріям), визначеним у п.п. 39.2.1.1 ст. 39.2 Податкового кодексу із вказівкою рівня рентабельності;

- у випадку, якщо ланцюг постачання не було розкрито, контролюючий орган має право самостійно встановити відповідність цін за принципом «витагнутої руки» за допомогою методу порівняльної неконтрольованої ціни..

З метою уникнення суперечок, судових спорів та встановлення єдиної методології для платників податків і контролюючих органів під час визначення, чи відповідають умови Кодексу принципу «витагнутої руки» для сировинних товарів, згідно з нормами Кодексу, були створені необхідні процедури

відповідно до вказівок Міністерства фінансів України від 18 січня 2022 р. № 19, які набули чинності з 1 січня 2023 р.

Застосування цих процедур має на меті узгодження методології для таких ситуацій:

- встановлення дати здійснення контрольованої операції (підписання угоди, контракту, переходу правового титулу);
- встановлення можливих зіставних операцій;
- визначення та внесення коригувань для забезпечення зіставності.

Ці процедури надають можливість платникам вносити корективи у свої податкові зобов'язання після перегляду цін на сировинні товари, щоб зменшити необхідність проведення перевірок; платникам та контролюючим органам визначити відповідність принципу «витягнутої руки» застосовуючи єдині підходи [154].

Слід зауважити, що вказані процедури не встановлюють нових правил, а детальніше розкривають мету та принципи контролю за трансфертними цінами, тому їх можна використовувати як інструмент для аналізу трансфертних цін за попередні звітні періоди. Трансфертна ціна товарів встановлюється всіма платниками податків за принципом «витягнутої руки» відповідно до вимог законодавства., які здійснюють експортно-імпортні операції з сировинними товарами в межах трансфертних цін [255].

Підприємство може обрати будь-який метод, який вважає найбільш відповідним. Однак, якщо можна використовувати як метод порівняльної неконтрольованої ціни, так і інший метод, рекомендується застосовувати перший метод.

Якщо метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» і метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть бути використані з однаковою надійністю, то використовується метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс [274, с. 198]. Отже, моделі трансфертного ціноутворення визначають принципи, за якими господарюючі суб'єкти встановлюють ціни на товари, послуги та інтелектуальну власність, що переміщуються між пов'язаними компаніями для мінімізації ризику податкових або фінансових

втрат. Важливо пам'ятати, що в різних країнах можуть бути окремі вимоги до застосування цих моделей, і вони пов'язані з податковим законодавством і адмініструванням в кожній конкретній країні. Також важливою для розуміння особливостей правозастосування та перспектив оскарження дій контролюючих органів є судова практика, про що ми вже не вперше говоримо.

Із самих актуальних на даний момент судових рішень з досліджуваної проблематики пропонуємо розглянути Постанову ВСУ по адміністративній справі за позовом Публічного адміністративного товариства «Одеський припортовий завод» від 12 жовтня 2023 р.

Так, Публічне акціонерне товариство «Одеський припортовий завод» (далі – Позивач, ПАТ «Одеський припортовий завод»), обґрунтовуючи свої вимоги, вказав, що висновок Відповідача про неможливість використання контрольованої операції як зіставної суперечить нормам Конституції України та Податкового кодексу України.

Позивач стверджував, що він правильно застосував метод «порівняльної неконтрольованої ціни» при визначенні звичайної ціни у контрольованих операціях з придбання природного газу та обрав операцію між ПАТ «Сумихімпром» і «Ostchem Holding Limited» як зразок порівняння.

На підставі акта перевірки, Відповідачем було прийнято податкове повідомлення-рішення №0006164500 від 19 серпня 2017 р. Згідно з цим рішенням, Позивачу було нараховано додаткове податкове зобов'язання з податку на прибуток у сумі 109453634 грн.

Акт перевірки вказує на те, що використання методу «чистого прибутку» для підтвердження відповідності цін у контрольованих операціях Позивача, пов'язаних з експортом мінеральних добрив у 2013 та 2014 роках, є неможливим. Це зумовлено тим, що для визначення цін в таких контрольованих операціях повинен був використовуватися метод «порівняльної неконтрольованої ціни». Контролюючий орган обґрунтовує свою позицію тим, що метод «чистого прибутку» не дає можливості об'єктивно визначити відповідність ціни контрольованих операцій, оскільки він не враховує вплив світових ринкових тенденцій на ціни мінеральних добрив. Контролюючий

орган вважає, що інформація про похідні дані з офіційно визнаних джерел є достатньою для визначення ринкового діапазону цін, а отже, для визначення рівня звичайних цін. З огляду на наявність ринкового діапазону цін, що охоплює весь період контрольованих операцій, та відсутність необхідності в додаткових коригуваннях, контролюючий орган застосував положення чинного на той момент підпункту 39.3.3 пункту 39.3 ст. 39 ПКУ «Метод порівняльної неконтрольованої ціни» (аналогів продажу).

Крім того, господарські операції Позивача щодо придбання природного газу від «Ostchem Holding Limited» вважаються контрольованими, і Позивач використовував метод порівняльної неконтрольованої ціни для визначення цін у таких контрольованих операціях. Проте, ПАТ «Одеський припортовий завод» є пов'язаною особою з ПАТ «Суміхімпром» і, відповідно, порівняння цін в контрольованій операції з цінами в операціях, що вважаються контрольованими згідно зі ст. 39 Податкового кодексу України, суперечить принципам трансфертного ціноутворення.

Щодо можливості використання методу «чистого прибутку» для підтвердження відповідності цін у контрольованих операціях Позивача з експорту мінеральних добрив, останній заявив, що ціни в офіційних документах не містять докладної інформації про види товарів, на які поширюється ціновий діапазон. Тому він не може виключити можливість того, що цей діапазон охоплює ціни на різні види товарів, а не лише на аміак безводний під назвою «АК» і карбамід марки «Б», які експортувалися Позивачем.

Таким чином, він правильно використовував метод «чистого прибутку» при визначенні ціни у контрольованих операціях з експорту мінеральних добрив, тоді як метод «порівняльної неконтрольованої ціни» був застосований відповідачем з порушенням законодавчих норм.

Верховний Суд зазначив, що у підпункті 39.2.1 пункту 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України визначено, що для цілей цього Кодексу вважаються контрольованими такі операції:

- операції щодо товарів (робіт, послуг), які здійснюються платником податків з відповідними нерезидентами;

- операції щодо товарів (робіт, послуг), які здійснюються платником податку із пов'язаними особами – резидентами, які відзначили від'ємний обсяг об'єкта оподаткування податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; застосовують спеціальні оподаткування на початку податкового (звітного) року; сплачують податок на прибуток підприємств або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова, встановлена Податковим кодексом, на початку податкового (звітного) року; не були платниками податку на прибуток підприємств або податку на додану вартість на початку податкового (звітного) року;

- операції, однією зі сторін яких є нерезидент, зареєстрований у країні (регіоні), де ставка податку на прибуток підприємств на 5% нижча, ніж в Україні, або сплачує податок на прибуток підприємств за ставкою на 5% нижчою, ніж в Україні. Перелік таких країн (територій) затверджує Кабінет Міністрів України. Цей перелік країн (територій) оприлюднюється щорічно в офіційних друкованих виданнях та на офіційному веб-сайті і включає в себе інформацію про ставки податку на прибуток (корпоративний податок). Зміни в ставках оприлюднюються протягом трьох місяців з моменту внесення таких змін.

- якщо в країні (на території), де зареєстрований такий нерезидент, існує більше однієї ставки податку на прибуток (корпоративний податок), платник податків надає інформацію, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок), встановлену в країні його реєстрації;

- господарські операції, які описані у підпунктах 39.2.1.1 і 39.2.1.2 цієї статті, вважаються контрольованими, якщо загальна сума операцій з кожним контрагентом перевищує 50 млн. грн. (без врахування податку на додану вартість) протягом відповідного звітного календарного року.

При виборі методу для визначення ціни в контрольованій операції, необхідно враховувати повноту та достовірність початкових даних, а також

обґрунтованість коригувань, здійснюваних з метою забезпечення порівняності умов проведення контрольованих та порівнюваних операцій.

Метод встановлення чистого прибутку базується на порівнянні рентабельності контрольованих операцій з ринковим діапазоном рентабельності аналогічних операцій. Коли використовується метод «чистого прибутку», обирається сторона контрольованої операції, для якої застосування цих методів є найбільш обґрунтованим і з якої можна зробити найбільш коректний висновок щодо схожості цієї контрольованої операції з операціями, які не пов'язані між собою.

Згідно з підпунктами 39.2.2.1-39.2.2.5 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 Податкового кодексу України, порівняння контрольованої операції здійснюється з іншими операціями для встановлення об'єму доходів та/або витрат під час проведення контрольованої операції. Операції вважаються схожими, якщо вони проводяться в однакових комерційних і/або фінансових умовах, при цьому відмінності між ними не повинні суттєво впливати на результати операцій або можуть бути усунені за допомогою коригування умов і/або результатів схожих чи контрольованих операцій [168].

Про схожість структури методів формування цін на внутрішньому ринку та у зовнішній торгівлі. Загальною тенденцією є зменшення використання методів ціноутворення, що базуються на витратах, та зростання використання ринкових та інших підходів у міжнародних економічних операціях.

Методи формування цін, які застосовуються в зовнішній торгівлі, мають прямий вплив на оподаткування корпорацій у країнах, де функціонують їхні підрозділи, і тому підпорядковані як внутрішнім, так і міжнародним законам. Ці методи в контексті регулювання ціноутворення вивчатимуться в четвертій главі роботи [120, с. 20-21].

Фактори і обставини, які впливають на вибір підприємствами конкретного підходу до визначення цін на товари та послуги, що переміщуються між пов'язаними сторонами в міжнародній торгівлі є детермінантами вибору моделі трансфертного ціноутворення, серед яких найбільш важливі:

- норми та законодавство в сфері трансфертного ціноутворення можуть відрізнятися в різних країнах і визначати, які методи та підходи повинні використовувати підприємства. Це може включати в себе такі аспекти, як обов'язкові документація, вимоги до розкриття інформації, процедури відповідних компетентних органів;

- галузь діяльності може впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення. Наприклад, для компаній, що виробляють фізичні товари, можуть бути важливі методи, пов'язані з визначенням оптових цін на вироби. В той час як для компаній, які надають послуги, можуть бути важливі інші методи, пов'язані з оцінкою послуг і розподілом доходів;

- можливість диференціації методів: компанії з глобальною діяльністю можуть використовувати різні методи трансфертного ціноутворення для різних ринків, залежно від обставин та регуляторних вимог у кожній країні;

- специфічні ринкові умови, включаючи рівень конкуренції, можуть впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення;

- ефективність системи контролю та судова практика та рівень корупції впливають на рівень агресивності податкового планування.

Ці детермінанти можуть взаємодіяти і варіювати в залежності від конкретної ситуації. При виборі моделі трансфертного ціноутворення підприємства зазвичай спираються на комбінацію цих факторів, щоб забезпечити відповідність законодавчим вимогам та мінімізувати ризики.

2.3. Вплив регулювання трансфертного ціноутворення на збільшення надходжень до бюджету. Оцінка ефективності застосування правил BEPS

Поняття формування цін методом трансферу виникло в середині 20-го століття в контексті зростаючої активності транснаціональних корпорацій. Протягом цього самого періоду почалися спроби окремих країн законодавчо регулювати таку практику, оскільки внаслідок зменшення податкового навантаження через маніпуляції цінами, держава не отримує тих податкових

платежів, які вона могла б отримати при використанні ринкових цін [166, с. 96]. Але, оскільки такі маніпуляції отримали найбільший розвиток саме в роботі транснаціональних компаній, ефективна боротьба з цим явищем силами окремої держави не можлива. Тому країни, які стикаються з проблемами трансфертного ціноутворення, а також з розмиванням оподаткованої бази та виведенням прибутку з-під оподаткування, почали розробляти конкретні стратегії для подолання цих явищ [68]. Одним із перших кроків у вирішенні вказаної проблеми була розробка Модельної Конвенції про уникнення подвійного оподаткування Організацією економічного співробітництва та розвитку в 1963 р. Стаття 9 цієї Конвенції заклала основний принцип трансфертного ціноутворення, пізніше визнаний в міжнародній практиці як принцип «втягнутої руки», що використовувався для описування ринкових відносин між організаціями [68].

Після першої публікації в 1979 р. оригінальна версія Керівних принципів ОЕСР була схвалена Радою ОЕСР у 1995 р. Обмежене оновлення було випущено в 2009 р., головним чином для прийняття арбітражного застереження в оновленій у 2008 р. Типовій податковій конвенції. У виданні 2010 р. розділи I-III були суттєво переглянуті з новими вказівками щодо: (i) вибору найбільш прийняттого методу трансфертного ціноутворення відповідно до обставин справи; (ii) практичне застосування методів формування транзакційних цін; та (iii) виконання аналізу порівняльності. У редакції 2010 р. також було додано Розділ IX про аспекти трансфертного ціноутворення під час реструктуризації бізнесу [320].

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення і Податковий контроль трансфертних цін взаємодіють з іншою важливою ініціативою ОЕСР, відомою як «BEPS». Вона стосується практик податкового ухиляння, в яких використовуються недосконалості відповідних положень в для фіктивного переміщення прибутків до територій із низьким або нульовим рівнем оподаткування, де економічна діяльність невелика або абсолютно відсутня. Це призводить до зменшення або уникнення обов'язків щодо сплати податку на прибуток. Практика BEPS зачіпає всі країни, але має особливий вплив на

економіки, що розвиваються, оскільки вони значно залежать від податку на прибуток підприємств, зокрема, мультинаціональних корпорацій [296].

Подолання розмивання базової бази та переміщення прибутку є ключовим пріоритетом урядів у всьому світі. У 2013 р. країни ОЕСР і G20, працюючи разом на рівних, прийняли План дій із 15 пунктів щодо подолання BEPS. Проект ОЕСР/G20 BEPS має на меті збільшити надходження до бюджету шляхом приведення оподаткування у відповідність з економічною діяльністю та створенням вартості, а також створення єдиного набору міжнародних податкових правил на основі консенсусу для вирішення проблеми BEPS і, отже, захистити базу оподаткування, пропонуючи платникам податків підвищену визначеність і передбачуваність. Основним напрямком цієї роботи є усунення неоподаткування. Однак при цьому нові правила не повинні призводити до подвійного оподаткування, необґрунтованого тягара дотримання законодавства або обмежень законної транскордонної діяльності [297].

Сутність взаємоузгоджувальної процедури М. Ломбардо визначає як спеціальну процедуру поза межами національного законодавства, спрямовану на вирішення спору на дружній основі, тобто за угодою між компетентними органами договірних держав, у випадках, коли податок стягувався або буде стягуватись на порушення положень податкової угоди, здійснювану з метою забезпечення однакового застосування та тлумачення податкової конвенції в обох країнах [316, с. 459]. Е. Крістіанс відносить взаємоузгоджувальну процедуру до механізмів вирішення податкових спорів, наділених дипломатичною природою [300, с. 1433]. Існуючий підхід до тлумачення сутності взаємоузгоджувальної процедури передбачає виокремлення особливостей умов господарської діяльності [див.: 227, с. 160-172]. Зазначена процедура використовується насамперед для вирішення спорів, які виникають внаслідок інтерпретації та застосування положень угод про уникнення подвійного оподаткування, а не внутрішнього законодавства [309, с. 1741]; результатом є угода про тлумачення або застосування положень угоди про уникнення подвійного оподаткування, яка є останньою інстанцією для

вирішення спорів на основі взаємності, яка працює не використовуючи дипломатичні канали [310, с. 687].

Найбільш поширеними підставами для ініціювання взаємоузгоджувальної процедури є обґрунтованість застосування методів трансфертного ціноутворення в зовнішньоекономічних контрольованих операціях між пов'язаними особами, які є резидентами різних держав. В цих ситуаціях односторонні рішення можуть вирішити проблему збігу юрисдикцій, але вони можуть завдати шкоди, якщо поступки, які вони передбачають, не отримають взаємності з боку інших країн, або якщо такі поступки зроблені навіть за відсутності збігу. Угоди між країнами щодо податків необхідні, оскільки існують дві загальновизнані теоретичні основи суверенної юрисдикції над оподаткуванням, жодна з яких не обмежена національними юрисдикціями [150, с. 1418].

Маючи можливість встановлювати ціни у власних угодах, міжнародні компанії можуть створювати специфічні умови для своєї комерційної діяльності, які можуть впливати на інших учасників господарської діяльності і навіть на економіку країни загалом. Також, з одного боку, торгівля ТНК робить товари та послуги доступними по всьому світу. З іншого – вони використовують трансфертні ціни, що застосовуються у внутрішньофірмових угодах, щоб переміщувати прибутки між країнами та уникати міжнародних податків [311]. Важливо відзначити, що використання методів трансфертного ціноутворення не обмежується лише зменшенням податкового навантаження, іноді воно використовується із цілями, спрямованими на розширення частки на ринку, приваблення висококваліфікованих спеціалістів, мінімізації ризиків, включаючи валютні ризики, впровадження передових технологій, підвищення інвестиційної привабливості як самої компанії, так і регіону, де вона діє [277, с. 93]. З погляду теорії управління ціноутворення може допомогти в процесі прийняття рішень групами підприємств для досягнення покращення ефективності розподілу ресурсів між їх різними підрозділами [319, с. 5].

Як пише П. Дзюба, трансфертні ціни не завжди дорожчі або дешевші за ринкові: протиправним є тільки зловживання (перекручення) трансфертними

цінами, бо саме воно призводить до завищення або заниження трансфертних цін порівняно з ринковими [52, с. 16]. Таким чином, важливим залишається питання правомірності поведінки платника податків із погляду фіскальних інтересів держави.

Проблема уникнення подвійного оподаткування є суттєвою для України не лише у контексті її бажання інтеграції з ЄС. Це підкреслено в Рекомендаціях з реалізації Плану дій BEPS (мінімальні стандарти) Міністерства фінансів України (далі – Рекомендації), де визначається необхідність усунення можливостей для міжнародного ухиляння від сплати податків, а також зазначено, що ефективне та дієве запобігання такому ухилянню є важливим для розбудови міжнародної податкової системи, підтримання економічного зростання та стійкої глобальної економіки [216].

На шляху інтеграції української податкової системи з європейськими стандартами оподаткування виникає потреба в глибокому аналізі європейського податкового законодавства, зокрема щодо питань, пов'язаних із агресивним податковим плануванням [235, с. 74]. З метою боротьби проти агресивних податкових схем з використанням низькоподаткових юрисдикцій було прийнято закон про боротьбу з офшорами [180].

План дій щодо BEPS передбачає 15 кроків протидії схемам ухиляння від оподаткування (деофшоризації) тому при виборі місця реєстрації для юрисдикції з вигідним податковим режимом для власників капіталу, слід враховувати не лише можливі податкові наслідки, але й збільшення рівня контролю над діяльністю підприємства [34, с. 91] (звертати увагу на офшорну реєстрацію суб'єкта господарювання також потрібно тому, що вона відповідає українському законодавству «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів...» [184].

Імплементація кроків Плану дій BEPS відповідає зобов'язанням України в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Закон від 16 січня 2020 р. вдосконалює контроль за трансфертним ціноутворенням шляхом імплементації пунктів 8-10 та 13 Плану дій BEPS. У ньому зазначено:

- у сфері міжнародних процедур еквіваленти дивідендів оподатковуються в операціях з нерезидентами;

- у сфері контрольованих іноземних компаній врегульовано їх визначення та оподаткування (крок 3), а також запроваджено обмеження на витрати за фінансовими операціями з пов'язаними особами (крок 4);

- у сфері міжнародного оподаткування вжито заходів для запобігання зловживанню угодами про уникнення подвійного оподаткування (Крок 6). та уникнення статусу постійного представництва і оподаткування постійних представництв (Крок 7). Крім того, зазначеним Законом № 466 змінюється з 20 до 25 відсотків частки володіння корпоративними правами для визначення пов'язаної особи; розширюється поняття розумної економічної причини (ділової мети) (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу). Так, з метою оподаткування вважається, що операція, проведена з нерезидентами, не є розумною з економічної точки зору (ділової мети), зокрема, але не обмежуючись цим, у разі, якщо:

- головною метою або однією з головних цілей операції та/або її результатом є уникнення сплати (часткова сплата) податків або зменшення обсягу прибутку, що підлягає оподаткуванню платником податків;

- у порівняльних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари (послуги), інтелектуальну власність, інші об'єкти господарських операцій, відмінні від товарів даної угоди, у непов'язаних осіб [181], внаслідок чого можливе його застосування щодо операцій як з резидентами, так і нерезидентами [28], [65].

Як зазначає С. Мусієнко, якщо ТНК не сплачують податки, це спотворює конкуренцію і перерозподіл ресурсів [140]. Його переважно розглядають як «план дій», орієнтир для виконання встановлених завдань дотримання зваженого балансу публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах [89, с. 6]. І взагалі, система оподаткування повинна забезпечувати розумне співвідношення між потребами держави в отриманні ресурсів для фінансування державних видатків і інтересами громадян у сплаті податків [77, с. 106].

Видання ОЕСР 2017 р. містило суттєві зміни, щоб відобразити роз'яснення та зміни, що містяться у звітах BEPS за 2015 р. щодо дій 8-10 (узгодження результатів трансфертного ціноутворення зі створенням вартості) та дії 13 (документація щодо трансфертного ціноутворення та звітність по країнах). 20 січня 2022 р. ОЕСР опублікувала Рекомендації (Настанови), які консолідують зміни, внесені до видання 2017 р. за результатами трьох звітів: «Переглянуті вказівки щодо застосування методу розподілу прибутку від операцій» від 21 червня 2018 р., «Посібник для податкових адміністрацій щодо застосування підходу до нематеріальних активів, які важко оцінити» від 21 червня 2018 р. та Звіт «Рекомендації з трансфертного ціноутворення щодо фінансових операцій», опублікований 11 лютого 2020 р. [320]

Окремі країни використовують різні підходи щодо того, чи включають вони Керівні принципи ОЕСР у свої національні системи оподаткування та як. Наприклад, у деяких країнах національні норми прямо посилаються на затверджені Рекомендації OECD, тоді як в інших для включення нової версії Керівних принципів у національний законодавство потрібні певні адміністративні розпорядження чи прийняття відповідних законів. Ймовірно, податкові органи держав-членів ОЕСР і країн, що не входять до організації, будуть посилено перевіряти застосування концепцій, відображених у поправках, до транскордонних операцій між компаніями [320].

Втілення заходів BEPS вимагає чіткого юридичного регулювання в кожній країні і здійснюється як на міжнародному, так і на національному рівні [90, с. 583]. Метою є створення ефективного механізму для протидії глобальному виведенню прибутку компаній в офшори та встановлення правових засад для боротьби з мінімізацією корпоративного оподаткування з метою запобігання застосуванню агресивних схем у міжнародному податковому плануванні [24, с.179-180]. Він включає три основні групи заходів: згуртованість (аналіз податкового законодавства з метою відповідності найкращим стандартам), сутність (стимулювання компаній, які мають реальні активи, а не імітують економічну діяльність) та прозорість [140].

Основні принципи цих Настанов впроваджені в ст. 39 Податкового кодексу України [72, с. 54] і є важливими для податкового контролю трансфертних цін з наступних причин:

- ОЕСР є провідною міжнародною організацією, яка розробляє стандарти у галузі трансфертного ціноутворення. Настанови ОЕСР надають Україні доступ до глобальних норм і практик у цій галузі, допомагаючи узгоджувати податкову політику зі світовими стандартами;
- дотримання Настанов ОЕСР зменшує ризик податкових перевірок і спорів з податковими органами, оскільки вони надають ясні правила та процедури для визначення адекватних трансфертних цін;
- застосування Настанов ОЕСР сприяє підвищенню прозорості у визначенні трансфертних цін, що полегшує співпрацю між батьківськими та дочірніми компаніями, а також з податковими органами;
- відповідність стандартам ОЕСР збільшує привабливість України для іноземних інвесторів, оскільки це свідчить про високий ступінь професійності та дотримання міжнародних норм в галузі оподаткування;
- правильне визначення трансфертних цін зменшує можливість втрати доходів для державного бюджету;
- забезпечення дотриманням стандартів ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення сприяє створенню стабільного та прозорого бізнес-середовища, що сприяє економічному розвитку країни.

Таким чином, Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення є важливим інструментом для забезпечення відповідності податкових зобов'язань та міжнародних стандартів в Україні, що сприяє як ефективному податковому контролю, так і створенню сприятливого інвестиційного клімату. Згідно з пояснювальною запискою до проекту Закону щодо ратифікації Угоди між Урядом України та Організацією економічного співробітництва та розвитку..., очікується, що вона дозволить додатково покращити практичну співпрацю [22].

З 1 січня 2018 р. внесені зміни до Податкового кодексу України та інших нормативних актів України щодо врегулювання бюджетних надходжень у 2018 р», зокрема:

- визначені нові суб'єкти контролю над трансфертними цінами;
- оновлені критерії визнання осіб, пов'язаних між собою, а також критерії формування списку країн (територій), операції з резидентами яких вважаються контрольованими;
- встановлено, що обсяг господарських операцій визначається за цінами, які відповідають принципу «витягнутої руки»;
- уточнено норми про застосування списку організаційних та правових форм суб'єктів-нерезидентів;
- уточнені вимоги до вмісту документації з трансфертних цін, збільшено терміни для її підготовки, передбачено надсилання запиту податкової служби платникові податків на її надання не раніше 1 жовтня року, що настає після року, в якому було здійснено господарські операції;
- посилені вимоги щодо зберігання документів, які стосуються трансфертних цін, протягом 2555 днів (сім років) з моменту надання податкової звітності, для створення якої застосовуються вказані документи;
- внесені окремі положення щодо застосування самостійного коригування для цілей трансфертних цін;
- деталізовано положення щодо процедури попереднього узгодження ціноутворення [179]. І, нарешті, внесені змін до ПКУ щодо усунення технічних та логічних неузгодженостей та вдосконалення адміністрування податків, про що ми вже говорили, внесені зміни та доповнення до Податкового кодексу з метою забезпечення реалізації положень Багатосторонньої конвенції про виконання дій щодо податкових конвенцій з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Конвенції BEPS MLI) [181]. Незважаючи на велику кількість обмежень, важливо враховувати, що MLI спрямований на поліпшення процедури врегулювання податкових суперечок. У разі, якщо платник податків вважає, що податкові органи однієї з країн неправильно тлумачать положення міжнародних конвенцій, він може

звернутися до податкового органу будь-якої із країн і обґрунтувати свою позицію, прохаючи встановити єдиний підхід між податковими органами обох держав [38].

Як зазначено в публічному звіті Державної податкової служби України за 2022 р. щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, протягом періоду з 2015 по 2022 роки, 1014 платників (що становить 20% від загальної кількості компаній, які подають фінансові звіти) подали 2,3 тисячі декларацій (уточнюючих) для оподаткування прибутку, за наслідками яких добровільно збільшили фінансовий результат на 30,5 млрд грн. Ці коригування призвели до збільшення податкових нарахувань на суму понад 2,8 млрд грн. і зменшення від'ємного показника оподаткування на суму 10,7 млрд грн. Незважаючи на дію воєнного стану, протягом 2022 р. було подано 0,4 тисячі декларацій (уточнюючих), які призвели до збільшення фінансового результату на 4,9 млрд грн., що становить 30% від коригувань за період 2020-2022 роки.

Також завдяки коригувань з трансфертного ціноутворення та внаслідок змін, внесених до Податкового кодексу України з 1 січня 2021 р., платники податків сплатили додатково 230 млн. грн. податку на репатріацію з доходів, які розглядаються як «конструктивні дивіденди» [209].

Отже, BEPS є міжнародною ініціативою, спрямованою на боротьбу з такими стратегіями та практиками міжнародного податкового планування, які можуть призвести до того, що компанії переміщують свій прибуток з високооподатковуваних юрисдикцій в низькооподатковувані або навіть неоподатковувані юрисдикції. Основна мета BEPS полягає в забезпеченні справедливого та ефективного оподаткування прибутку компаній відповідно до реального місця їхньої діяльності. Ефективність застосування правил BEPS в будь-якій державі, включаючи Україну, може бути оцінена з різних точок зору, серед яких:

- впровадження міжнародних стандартів: Україна вносить зміни до свого податкового законодавства, щоб відповідати рекомендаціям BEPS;
- міжнародна співпраця: Україна співпрацює з іншими країнами та міжнародними організаціями в області оподаткування, щоб впровадити та

ефективно застосовувати правила BEPS. Це включає в себе обмін інформацією та спільну боротьбу з податковими ухиляннями;

- моніторинг і оцінка: щоб виявити прогалини та удосконалити заходи боротьби з податковими ухиляннями важливо вести моніторинг та оцінку ефективності застосування правил BEPS.

Низка системних недоліків (формальність політики, неузгодженість дій різних органів влади та відомств, корупційна складова), які створюють ризик невиконання (часткового виконання) запланованих заходів в рамках BEPS, були визначені у сфері планування та розробки політики деофшоризації.

Загалом, ефективність застосування правил BEPS в Україні залежить від того, наскільки успішно країна впроваджує міжнародні стандарти та співпрацює з іншими країнами. Це може займати час і вимагати значних зусиль, але створення більш справедливої та стабільної системи оподаткування є важливим завданням для України.

Для покращення практики застосування цього методу ключову роль відіграє держава. Саме від держави залежить забезпечення рівних можливостей та безкоштовного доступу до баз даних. Такі бази важливі для того, щоб підприємства могли визначати звичайну ринкову ціну в потенційних контрольованих операціях при укладанні договорів. Забезпечення своєчасного та доступного використання даних власними ресурсами дозволить платникам податків однакові можливості.

На першому етапі створення такої бази даних пропонується маркувати інформацію щодо українських підприємств. На наступному можна розширити цей підхід, обмінюючись інформацією на міждержавному рівні, щоб включити дані про публічні європейські підприємства. Важливим етапом у цьому напрямку повинна бути ратифікація Угоди між Україною та Європейським Союзом щодо участі України у програмі Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування «Fiscalis». Це створить правові засади для приєднання України до цієї програми, основною метою якої є співпраця між податковими адміністраціями країн-учасниць у сфері протидії агресивному оподаткуванню підприємств.

На наш погляд, доцільно впровадити в практику контролю за трансфертним ціноутворенням досвід таких країн, як Великобританія та США. По-перше, в цих державах податкові служби постійно публікують і оновлюють на своїх веб-порталах посібники щодо правил трансфертного ціноутворення та чіткого алгоритму їх застосування. Великобританія першою в світі розробила та впровадила в своє законодавство Правила щодо обов'язкового розкриття промоутерами (податковими консультантами) схем по уникненню оподаткування (Disclosure of Tax Avoidance Schemes Rules – DOTAS). Ключова ідея правил DOTAS полягає в тому, що Податкова служба Великобританії на ранніх стадіях акумулює інформацію про наявні податкові схеми, які платники податків застосовують при здійсненні свого податкового планування. Наприклад, у Великобританії платники податків повинні слідкувати за тим, щоб всі податкові схеми були завчасно зареєстрованими їх промоутерами в Податковій службі Великобританії, в протилежному разі – самостійно це зробити.

Операції платників податків за договорами про попереднє узгодження ціноутворення підлягають включенню до окремої щорічної звітності перед Податковою службою Великобританії. Подібно до британської практики, існує американська модель звітності про податкові схеми. Відповідно до законодавства США, консультанти, які здійснюють консультації платників податків з питань звітних операцій (Reportable Transactions), зобов'язані представляти звітні дані Податковій службі США. На відміну від цього підходу, Україна на даний момент не впроваджує в національне податкове законодавство положення, що визначають обов'язковість консультантів (промоутерів) подавати самостійні звіти до ДПС України про всі податкові схеми своїх клієнтів, які можуть вести до неправомірного зменшення податкової бази та ухилення від оподаткування. Однак, враховуючи світові тенденції щодо впровадження стандартів Плану BEPS у різних країнах, можна припускати, що в найближчому майбутньому Україна також введе особисту відповідальність консультантів (промоутерів) податкових схем поруч із відповідальністю самих платників податків, які реалізують такі схеми.

Висновки до Розділу 2

1. Система податкового адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні представляє собою комплекс правових, організаційних і процедурних заходів, спрямованих на регулювання та контроль за цінами, які встановлюються в угодах між пов'язаними особами щодо обміну товарами, послугами або інтелектуальною власністю з метою запобігання втратам доходів держави.

Система податкового адміністрування трансфертного ціноутворення включає в себе наступні ключові аспекти:

- нормативна база та судова практика;
- організаційна структура (сукупність відповідних компетентних органів держави);
- процедурні вимоги;
- механізми контролю та санкції.

2. В процесі застосування цього механізму в Україні виникають наступні практичні проблеми:

- обмежені ресурси контролю: податкові органи мають обмежені ресурси для ефективного контролю та аудиту операцій між пов'язаними сторонами, особливо коли ці операції включають транснаціональні компанії;
- складність встановлення об'єктивних ринкових цін, що тягне за собою:
- підвищення ризику податкових спорів;
- специфіка ринку: деякі галузі індустрії можуть бути більш чутливими до змін у цінах на світовому ринку, що ускладнює визначення адекватних цін для цільових операцій;
- наявність різних методів: трансфертне ціноутворення передбачає використання різних методів і вибір самого оптимального може бути досить складним.

Загалом, практичні проблеми застосування трансфертного ціноутворення в Україні можуть включати в себе недоліки методології, обмежені ресурси контролю та аудиту, складність забезпечення об'єктивності,

труднощі в визначенні реальних ринкових цін, а також ризик податкових спорів та змін в правилах.

3. Трансфертне ціноутворення є ключовим аспектом міжнародного податкового планування і має значний вплив на надходження до бюджету країни: воно визначає, як ціни на товари та послуги, які обмінюються між пов'язаними компаніями в різних країнах, впливають на розмір прибутку та податків, які сплачують ці компанії в кожній з країн. Основними аспектами впливу трансфертного ціноутворення на збільшення надходжень до бюджету є:

- оптимізація прибутку: підприємства можуть маніпулювати цінами на товари та послуги, щоб зменшити свій заявлений прибуток в країні з високими податками і збільшити його в країні з низькими податками. Це може призвести до зменшення податкових надходжень в країні з високими податками;

- перевірка та регулювання: Уряди можуть встановлювати правила та регулювати трансфертне ціноутворення, щоб забезпечити більшу прозорість та справедливість в оподаткуванні. Це дозволяє контролювати та збільшувати податкові надходження;

- трансфертне ціноутворення може бути використано для ухилення від оподаткування шляхом зменшення прибутку. Ефективне регулювання трансфертного ціноутворення допомагає уникнути таких схем і збільшує надходження до бюджету;

- виважена політика трансфертного ціноутворення може збільшити привабливість країни для іноземних інвесторів та міжнародних компаній, що може призвести до збільшення інвестицій та бізнес-активності, а, відповідно, до збільшення податкових надходжень.

- регулювання трансфертного ціноутворення сприяє збільшенню надходжень до бюджету через збільшення податкових надходжень від міжнародних компаній та зменшенню їх ухилення від оподаткування.

4. Детермінанти вибору моделі трансфертного ціноутворення включають правову систему, вид діяльності, глобальну присутність, ризик операцій, фактори ринку та конкуренцію. Підприємства враховують ці фактори

при виборі методів для визначення вартості товарно-послугових одиниць, що переміщуються між пов'язаними сторонами в міжнародній торгівлі.

5. Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» включають порівняння цін з ринковими цінами, оцінку прибутків, порівняння прибуткових марж і розподіл загального прибутку. Ці методи використовуються для визначення, чи відповідають ціни в контрольованих операціях умовам, що могли б бути укладені між незалежними сторонами на ринку. Вони грають важливу роль в податковому адмініструванні трансфертних цін і запобігають податковим ухиленням.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ МІНІМІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНИХ ВТРАТ ТА ПРОТИДІЇ РОЗМИВАННЮ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Податковий контроль трансфертних цін, його вплив на збільшення надходжень до бюджету

Контроль трансфертних цін є актуальним для багатьох країн через зростаючу глобалізацію та міжнародні бізнес-операції. Це особливо важливо для держав з великим обсягом зовнішньої торгівлі та іноземних інвестицій. Контроль трансфертних цін дозволяє уникнути неправомірного перерахунку коштів між пов'язаними компаніями з метою уникнення оподаткування відповідно до реального прибутку, що може призвести до значних втрат до бюджету.

Податковий контроль трансфертних цін відноситься до механізмів, що використовуються податковими органами для оцінки та регулювання цін, за якими компанії у межах однієї корпоративної структури проводять внутрішні торгівельні операції з метою мінімізації податкових зобов'язань. Цей контроль спрямований на забезпечення того, щоб ціни, за якими товари чи послуги передаються між пов'язаними сторонами, відповідали ринковим умовам, забезпечуючи справедливі податкові внески.

Вплив на збільшення надходжень до бюджету полягає в усуненні недоплати податків через контроль за переміщенням прибутків між компаніями у межах однієї групи. Це дозволяє державі отримувати більше надходжень до бюджету за рахунок впровадження ефективних механізмів контролю за трансфертними цінами, що забезпечує відповідність сплачених податків реальному рівню доходів, які генеруються в країні.

Поряд із цим виникає питання державного контролю за діяльністю таких компаній, оскільки учасники транснаціональних корпорацій або промислово-фінансових груп є пов'язаними особами і мають можливість виводити капітал не лише за межі компанії, а й за межі країни. З одного боку, створення такої

компанії має безліч переваг, зокрема, наявність ресурсів для активного виробництва, інновацій, торгівлі та інвестиційної діяльності тощо. Але з іншого, таким суб'єктам ринку механізм трансферту цін дозволяє виводити капітал з національної економіки в країни з низькоподатковою юрисдикцією, значно зменшуючи базу оподаткування прибутку підприємств.

З огляду на те, що обсяг прав платників податків об'єктивно вузький порівняно з правами органів державної влади, права платників податків, особливо у сфері їх захисту, не зазначені достатньо чітко в правових нормах, які стосуються податкових відносин. З іншого боку, чим більше повноважень має суб'єкт, тим більше можливостей він отримує. Розширення або звуження меж розсуду має сприяти, з одного боку, ефективнішій реалізації прав особи, а з іншого – запобіганню можливих шкідливих наслідків для третіх осіб. Деталізація прав і обов'язків суб'єкта через чітке визначення їх у законодавчих нормах може вплинути на розсуд контролюючого органу [див.: 234, с. 141-146].

Внаслідок впровадження положень Плану BEPS в Україні та прийняття відповідних змін до Податкового кодексу значно зріс рівень податкового контролю. З цього приводу О. Олійничук та А. Корчинська вважають, що оцінка впливу цих заходів на безпеку держави та ефективність боротьби з ухиленням від оподаткування може бути досить суперечливою. З одного боку, вони спрямовані на запобігання розмиванню податкової бази та боротьбу з виведенням фінансових ресурсів з України в країни з меншим податковим навантаженням. З іншого боку, розширення контрольних функцій податкових органів в сучасних умовах може стати ще більшою загрозою для економічної безпеки держави, оскільки може негативно позначитися на бізнес-середовищі в країні та на діловій активності суб'єктів господарювання [150, с. 152].

Стійкий розвиток країни залежить від того, наскільки її бюджет заповнюється різними видами доходів, при цьому найбільший акцент робиться на податкових надходженнях. У зв'язку з кризовою ситуацією, що склалася в Україні, та зростанням обсягів тіньової економіки, проблема наповнення бюджету набуває найбільшого значення. Один із способів вирішення цієї проблеми полягає у розробці системи контролю, що дозволить податковим

органам контролювати рівень сплати податків та зборів з боку платників [25, с. 5]. Головною метою держави при створенні такої системи є стабільне виявлення та стягнення до бюджету податкових недоїмок, а також запобігання порушенням податкового законодавства. Наголошується на вчасному формуванні податкових надходжень до бюджетів як основному завданні перед податковими органами [130, с. 159].

Поняття податкового контролю в рамках Податкового кодексу України охоплює більше, ніж просто перевірки платників податків. Воно також включає в себе ведення їх обліку, моніторинг контрольованих операцій і проведення опитувань посадових осіб та працівників платника податків згідно зі ст. 39 «Трансфертне ціноутворення» цього Кодексу [110, с. 61]. Податковий контроль також передбачає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, проведення звірок і перевірок для визначення відповідності законодавства, за дотримання якого відповідають контролюючі органи, відповідно до чинних законів України, які регулюють дану сферу правовідносин [164]. Трансферне ціноутворення становить ключовий аспект стратегій зменшення оподаткування у транснаціональних компаніях. Одночасно виникає конфлікт інтересів між інтересами корпорацій і фінансовими потребами держави щодо податкових надходжень. Розв'язання цього протиріччя вимагає удосконалення системи податкового регулювання трансфертного ціноутворення [100, с. 60], зокрема, удосконалення відповідного законодавства та системи податкового контролю.

М.О. Куц вважає, що поняття податкового контролю виходить за рамки того, як воно регламентоване Податковим кодексом України і включає в себе перехід до використання електронного документообігу та обміну інформацією, не обмежуючись лише взаємодією між державними органами та відповідними інституціями іноземних держав. До складових податкового контролю також належать застосування непрямих методів оподаткування, ведення пояснювальної роботи податкового органу з метою запобігання порушень податкового законодавства, а також укладання тісних партнерських відносин з органами державного фінансового моніторингу [110, с. 61]. У контексті

впровадження обміну податковою інформацією з іноземними країнами, важливим є підвищення безпеки збереження, обробки та передачі даних, які використовуються державними та місцевими фінансовими органами, для захисту їх від можливих хакерських атак та вірусів. Наголошується на необхідності включення інформаційних технологій у програми підвищення кваліфікації працівників у сфері публічного сектору [85, с. 83]. Міжнародна податкова спільнота вже кілька десятиліть розглядає найкращі практики контролю за трансфертним ціноутворенням. Проте технологія розвивалася швидше, ніж заходи моніторингу: технологічні досягнення разом із процесом глобалізації поступово змінюють спосіб ведення бізнесу та механізми контролю, які використовують податкові органи. Ця ситуація поставила проблему міжнародного оподаткування в центр глобальних податкових дискусій, причому контроль за трансфертним ціноутворенням є одним із питань, що має більшу вагу для країн, що розвиваються [325].

Практика здійснення мультинаціональними компаніями заниження бази оподаткування при внутрішньогосподарських операціях та використання низькоподаткових юрисдикцій стали причиною об'єднання міжнародної спільноти з метою протидії мінімізації оподаткування. Зважаючи на специфіку національного регулювання, при адмініструванні трансферного ціноутворення важливу роль мають правила, встановлені нормативними актами, що прийняті на міжнародному рівні. На сьогодні податкове законодавство України в сфері трансферного ціноутворення не адаптовано до останніх ініціатив, згідно яких вже здійснюється регулювання контрольованих операцій у більш ніж 70 країн світу. Для усунення відтоку капіталу з країни та підвищення рівня податкових надходжень України вкрай важливо якомога скоріше впровадити ініціативи, передбачені Планом BEPS.

Перспективним напрямком подальшого дослідження є: аналіз упорядкування та надання пояснень щодо правил трансферного ціноутворення податкових органів різних країн; узгодження загальних вимог щодо документації про контрольовані операції; практична реалізація автоматичного обміну інформацією та її вплив на оподаткування контрольованих операцій

[270, с. 249]. Отже, удосконалення правового регулювання контролю в Україні включає:

- додавання до Податкового кодексу України положень, які коригують існуючі недоліки в регулюванні податкових відносин. Це може включати такі аспекти, як опрацювання Державною податковою службою України позицій судів за відповідною категорією справ, впровадження та застосування механізмів, передбачених у міжнародних нормативно-правових актах (наприклад, «tax rulings», встановлення та документування представництва нерезидентів, оподаткування угод про розподіл продукції);

- розширення правил, визначених у законодавстві щодо податкового контролю, для забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків, включаючи обов'язок податкового органу надавати безкоштовну консультацію платникам податків у питаннях оподаткування, зокрема, щодо майбутніх податкових зобов'язань;

- впровадження нових алгоритмів, спрямованих на зниження витрат, пов'язаних із оподаткуванням, що включає в себе два ключові аспекти. По-перше, це зменшення витрат, які несе платник податків при поданні фінансової звітності та бухгалтерської документації до податкового органу, а також витрат на підготовку документів, які запитуються податковими органами під час проведення податкових перевірок. По-друге, це раціоналізація витрат держави, пов'язаних з впровадженням заходів податкового контролю, проведенням експертиз, видачею податкових вимог і прийняттям податкових повідомлень-рішень тощо [110, с. 62].

Контроль, як інструмент соціального управління, присутній у всіх сферах суспільного життя, таких як політика (політичний контроль), ідеологія (ідеологічний контроль), екологія (екологічний контроль) і таке інше. Отже, класифікація контролю здійснюється за об'єктами контрольної діяльності. З урахуванням значущості економічної діяльності для суспільства, пріоритетними є економічний, фінансовий, бюджетний та податковий контроль [14, с. 2]. Державний фінансовий контроль розвивається як об'єктивна потреба держави в ефективному відстеженні безпеки держави, досягненні фінансової

самодостатності регіонів і секторів національної економіки, а також управлінні господарськими процесами в країні та збалансованості державних і місцевих бюджетів. Отже, організація державного фінансового контролю спрямована на забезпечення національної безпеки країни і поліпшення управління державними фінансовими ресурсами [116, с. 418]. Фіскальна безпека держави та державний фінансовий контроль взаємодіють для забезпечення стабільності фінансової системи та ефективного використання ресурсів. Взаємозв'язок між ними полягає в тому, що державний фінансовий контроль виступає інструментом для досягнення фіскальної безпеки. Шляхом визначення та усунення фінансових порушень, контролю за витратами та забезпечення точного фінансового звітності, державний фінансовий контроль сприяє утриманню фінансової стабільності і забезпеченню фіскальної безпеки.

На думку Н. Давиденко та О. Ключки, для оптимізації форм державного фінансового контролю на сучасному етапі його розвитку доцільними є такі заходи:

- підвищення ролі державного фінансового аудиту як засобу контролю через зміну його інструментарію;
- здійснення державного фінансового контролю в основному через проведення державного аудиту;
- перерозподіл фокусу інспекційного контролю, зосереджуючи його увагу переважно на боротьбі з шахрайством та розтратою;
- забезпечення повноцінного впровадження результатів державного фінансового аудиту [47, с. 421];

Однією з основних проблем податкового законодавства України є конфліктне взаємодіяння його правових норм та можливість їх неоднозначного тлумачення. Неузгодженість податкового законодавства з іншими нормативними актами, неефективна система податкових пільг, яка порушує принципи справедливого оподаткування та зменшує фіскальну ефективність основних податків, а також нестабільність податкового законодавства, яка обмежує можливість суб'єктів господарювання формувати фінансову та економічну політику на середньо- і довгострокові періоди, – все це має

негативний вплив на діяльність суб'єктів підприємництва [291, с. 3]. Поряд з цим правові прогалини і колізії можуть використовуватися платниками податків на свою користь для зменшення податкових витрат, що призводить до виникнення правових суперечок між платниками податків і, як наслідок – до судових спорів і податкових втрат для бюджету України [43, с. 139].

Питання колізії податкових норм розглянуто Верховним Судом в справі за адміністративним позовом ТОВ «Українські аграрні інвестиції» від 5 вересня 2023 р. (справа № 440/6926/21).

Відповідно до зазначеного пункту 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону від 17 вересня 2020 р. № 909-IX [174] Кабінет Міністрів України прийняв постанову від 3 лютого 2021 р. № 89 щодо зменшення терміну тривалості обмеження в частині чинності мораторію на здійснення деяких видів податкових перевірок.

Таким чином, виникла колізія між нормами Податкового кодексу України та постановою КМУ від 3 лютого 2021 р. № 89 в частині можливості здійснювати контрольні заходи.

Тому Суд зазначив, що дана постанова не була прийнята, відповідно, на виконання закону про ПКУ та митні збори і тому не вважається його частиною, а тому не підлягає застосуванню у питаннях, пов'язаних з оподаткуванням [169].

Критичну роль серед інструментів державного врегулювання економіки грає державний нагляд (контроль), що є діяльністю органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів, державних закладів, установ виконавчої влади та місцевого самоврядування з метою запобігання порушенням законодавства суб'єктами господарювання і забезпечення інтересів [194]. Контроль за трансфертним ціноутворенням в податках ґрунтується на принципі «витягнутої руки», який зазначений у міжнародному стандарті, узгодженому між державами-членами Організації економічного співробітництва і розвитку, а

також країнами, які не є її членами, як було зазначено раніше. Цей принцип рекомендується для визначення трансфертних цін у цілях оподаткування. Він передбачає, що податкові зобов'язання пов'язаних сторін повинні бути збільшені до рівня податкових зобов'язань непов'язаних сторін, за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов, за яких вони проводять операції [1, с. 86]. Завдяки правильному застосуванню податкового контролю трансфертних цін, уряд може збільшити надходження до бюджету, оскільки він може вимагати від пов'язаних сторін оподаткування на рівні, який відповідає ринковим умовам. Це може призвести до більших податкових доходів і, відповідно, до підвищення фінансової стійкості та можливості реалізації соціальних та економічних програм.

Після поділу Державної фіскальної служби України на Державну податкову та митну службу [203], перша має вже більш конкретизовані завдання щодо контролю за:

- виконання вимог законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та з інших питань, контроль за яким покладено на ДПС;
- правильністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;
- контрольованими іноземними компаніями [189].

Проте існують обставини, які ускладнюють контроль над трансфертним ціноутворенням серед яких:

- можливий ризик конфліктів при визначенні трансфертних цін для подання звітів перед податковими органами різних країн через протилежні інтереси між постачальником і покупцем;
- неоднозначність поняття «справедлива» ринкова ціна, яка може мати різне тлумачення в залежності від методології її визначення;
- додаткові витрати, пов'язані із складанням звіту про контрольовані операції і внутрішні витрати на контроль трансфертних цін;

- відсутність докладної інформації щодо використання методів трансфертного ціноутворення і підходів до їх вибору підприємством [267, с. 74-76].

Податковий контроль відіграє ключову роль в сфері податкового адміністрування. Цей механізм допомагає забезпечити відповідальність та дотримання законів у галузі оподаткування з боку платників податків. Крім того, завдяки податковому контролю, можна виявити недооподатковані суми та накладати санкції на порушників, що допомагає розширити податкову базу та значно збільшити доходи державного бюджету [14, с. 2].

ПКУ у ст. 61 визначає податковий контроль як комплекс заходів, які проводять контролюючі органи з метою перевірки коректності розрахунків, повноти сплати податків і зборів, а також відповідності вимогам законодавства щодо обігу готівкових коштів, здійснення розрахунків та касових операцій, ліцензування, патентування та інших нормативних актів, виконання відповідальності за які покладено на контролюючі органи [164]. Способи впровадження податкового контролю включають наступні елементи: реєстрацію платників податків, забезпечення інформаційно-аналітичну підтримку діяльності контролюючих органів, проведення перевірок та порівнянь відповідно до вимог Податкового кодексу, а також перевірки щодо виконання законодавства, яке покладено на контролюючі органи згідно норм, що регулюють відповідну сферу правовідносин. Крім того, включає в себе моніторинг контрольованих операцій та проведення опитувань посадових осіб, уповноважених осіб та/або працівників платників податків [164]. Структуру податкового контролю за трансфертним ціноутворенням станом на 01.11.2023 р. див. на Рисунку 1.

ЗАПИТИ ДОКУМЕНТАЦІЇ З ТЦ



ПЕРЕВІРКА ДИСЦИПЛІНИ



ПЕРЕВІРКА ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»



Рисунок 1. Податковий контроль за ТЦ (станом на 01.11.2023)

Складено автором за даними [214].

Мета податкового управління полягає в ефективному функціонуванні системи оподаткування, що забезпечує повну та своєчасну сплату податкових зобов'язань платниками, унеможливлення відхилень у господарській та фінансовій діяльності, які могли б призвести до недоплати податків і втрати доходів бюджету.

Категорію «податковий контроль» розуміють у двох аспектах – широкому та вузькому. У першому, податковий контроль – це невід’ємна складова системи заходів, які держава використовує для забезпечення ефективної фінансової політики та забезпечення економічної стабільності країни. Він спрямований на досягнення балансу між правами платників податків та фінансовими інтересами держави. У вузькому розумінні податковий контроль – це набір заходів, які контролюючі органи приймають з метою забезпечення виконання діючого законодавства у сфері оподаткування [14, с. 3].

У своїх дослідженнях іноземні та українські вчені, зокрема Бондарук Ю.В., Бризгалін А.В., Гетманцев Д.О., Жигаленко О.В., Крохіна Ю.О., Лукашев О.А., Рева Д.М., досліджували окремі аспекти податкового контролю. Питання податкового контролю як важливого чинника ефективності податкового адміністрування завжди були в центрі уваги вітчизняних та зарубіжних дослідників. Проте, в сучасних наукових працях недостатньо повно і системно розглядається проблема адаптації підходів до проведення податкового контролю в сучасних економічних умовах і їх вплив на ефективність адміністрування податків та зборів в Україні.

З точки зору О. Буглаєвої О., в умовах сучасної економіки в Україні, ключовим аспектом державного фінансового контролю є податковий контроль. На сьогоднішній день акцент робиться на функціонуванні податкової системи та забезпеченні відповідності рівня суспільних благ, отриманих від платників податків та зборів, рівню оплачених ними податків і внесків. Такий підхід дозволяє уникати зниження рівня добровільної сплати податків суб'єктами господарської діяльності в країні [8, с. 132]. Натомість, Ю. В. Панура та О.С.

Іванишина стверджують, що завдання, які постають перед податковим контролем як складовою підвищення ефективності податкового адміністрування, є набагато більшими, ніж просте виявлення фактів невідповідності податковому законодавству. Вони включають у себе розробку такої моделі податкового адміністрування, яка мінімізує можливість порушень норм Податкового кодексу України [157].

М.П. Кучерявенко розглядає податковий контроль як особливий вид державного контролю, що виявляється у діяльності податкових органів та їх представників і спрямований на забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни та раціонального використання централізованих і децентралізованих грошових фондів та пов'язаних із ними матеріальних ресурсів [111, с. 483]. А.В. Бризгалін вважає, що податкове адміністрування – це сукупність передбачених законом способів і прийомів, що застосовуються компетентними органами для забезпечення дотримання податкового законодавства, а також достовірності, повноти і своєчасності обчислення податкових платежів до бюджетів або позабюджетних фондів [див.: 63, с. 114].

Н.А. Маринів розглядає податковий контроль як особливий вид державного фінансового контролю, що представляє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів щодо конкретного об'єкту. Його мета полягає в забезпеченні відповідності платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів вимогам податкового законодавства, яке регулює виконання податкових обов'язків платників податків. Контрольна діяльність також націлена на встановлення порушень та притягнення винних осіб до відповідальності. Згідно з висновками дослідниці, юридична форма контрольних заходів у сфері оподаткування є важливим гарантом забезпечення балансу інтересів платників податків та інших осіб, з якими вони мають фінансові зобов'язання, з одного боку, і держави (через уповноважені органи), з іншого боку. Будь-яка конкретна форма контрольної діяльності податкових органів завжди має юридичний характер і входить до загальної правової форми податкового контролю. Конкретний зміст процедур податкового контролю, що виявляється у формах податкового контролю, визначається: 1) специфікою

податкових норм, які є юридичною основою для здійснення податкового контролю; 2) специфікою суб'єктивних прав і обов'язків учасників податкових відносин; 3) самою фактичною діяльністю суб'єктів у здійсненні своїх прав і обов'язків.

Організаційно-правова форма виконання податкового контролю – це діяльність спеціально уповноважених державних органів, які здійснюють податковий контроль згідно з нормами матеріального і процесуального права, результати якої мають визначені правові наслідки, встановлені законом [121, с. 15-16].

Р.О. Єна також розглядає податковий контроль як особливий вид діяльності спеціально уповноважених державних органів. Вони відповідають за забезпечення дотримання податкового законодавства, правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і інших обов'язкових платежів, застосування заходів відповідальності за порушення податкових правил, а також за систему заходів, спрямованих на якісний відбір платників податків для проведення перевірок та виявлення можливостей для збільшення податкових надходжень і підвищення податкової свідомості населення [див.: 63, с. 114]. На переконання Ю.О. Соловійова, податковий контроль – це форма громадського фінансового нагляду, спрямована на забезпечення виконання встановленого правового режиму в податковій сфері. Ця діяльність виконується офіційними представниками держави, що мають відповідні повноваження, які визначають стан виконання особами, відповідними за обчислення, сплату, утримання та перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) згідно з нормами податкового законодавства. Метою цієї діяльності є виявлення, аналіз та усунення порушень цих норм у діяльності цих осіб з метою притягнення винних до відповідальності [240, с. 52].

П. Буряк зі співавторами вважають податковий контроль окремою частиною системи управління податковою системою, яка забезпечує виконання поточного податкового законодавства з метою забезпечення фінансування бюджету та державних спеціальних фондів [9, с. 34].

Стратегія сталого розвитку України до 2030 р. передбачає підвищення ефективності податкової системи шляхом удосконалення як імплементації європейських принципів оподаткування та податкового менеджменту, так і створення умов для покращення бізнес-середовища [243]. Тоді ж було опубліковано національну доповідь «Цілі сталого розвитку: Україна» де зазначено, що основними принципами функціонування державних та громадських установ у контексті забезпечення економічного росту повинні бути:

- спрямованість на використання перш за все власних ресурсів, мінімізація зовнішнього запозичення та використання його виключно для сприяння розвитку, а не забезпечення поточної існування;
- сприяння загальному розвитку підприємницької сфери;
- гарантування та захист власницьких прав;
- забезпечення стабільності, прозорості та простоти системи оподаткування;
- протидія корупції на всіх рівнях та легалізація економіки [276, с. 10].

Рекомендації щодо досягнення мети включають в себе, зокрема, поліпшення умов для підприємництва через вдосконалення регулятивного середовища, спрощення процедур збору податків і зборів, встановлення прозорих та простих правил оподаткування і створення сприятливого інвестиційного клімату [276, с. 66].

І хоча Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року визначають напрямки для розробки прогнозних та програмних документів, а також нормативно-правових актів з метою забезпечення гармонії між економічним, соціальним та екологічним розмірами сталого розвитку України, в згаданому Указі зазначених вище позицій щодо поліпшення умов для підприємництва, встановлення прозорих та простих правил оподаткування вже нема [204].

Фіскальна безпека визначає, наскільки стабільно і тривало держава, за допомогою фіскальної політики, може управляти своїми фінансами, не порушуючи економічної стабільності. Фіскальна політика – це стратегічні рішення та заходи, які стосуються використання фіскальних інструментів для

досягнення економічних цілей. Вона є важливим елементом фіскальної безпеки, оскільки впливає на фінансову стабільність та економічний розвиток держави. Хоча, враховуючи розмір державного боргу, можливість впровадження фінансових заходів для стимулювання економіки в Україні на сьогодні досить не велика. У таких умовах, як вважають Л.Г. Шемаєва, Ю.В. Касперович, Д.М. Гладких, зміцненню фінансової стабільності необхідні інституційні дії для посилення координації фіскальної та грошової політики, зокрема:

- зменшення державного боргу до безпечних економічних рівнів;
- розвиток середньострокового фіскального планування;
- підвищення рівня прозорості у фіскального контролю.
- покращення управління ліквідністю державного та місцевих бюджетів, а також управління єдиним казначейським рахунком;
- впровадження плану BEPS для боротьби з відтоком капіталу;
- забезпечення регулярного міжвідомчого співробітництва;
- підвищення ефективності існуючих фіскальних стимулів;
- розширення використання передових інформаційних технологій;
- гармонізація податкового та митного законодавства [284, с. 62].

План дій ОЕСР щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (ОЕСР, 2013 р.) і наступні оновлення Керівництва ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій (ОЕСР, 2017 р.; ОЕСР, 2022 р.) спонукали багатонаціональні підприємства до адаптації до стратегії трансфертного ціноутворення на основі відповідності. Одна із значних проблем для МНК пов'язана з міжнародним трансфертним ціноутворенням на внутрішньогрупові послуги на основі Рекомендацій ОЕСР, Розділ VII. Ця внутрішньогрупова транзакція є об'єктом масової уваги з боку податкових органів, оскільки розподіл вартості послуг між компаніями групи ТНК часто є значним через високо централізовані домовленості про надання послуг усередині групи [322].

Розглянемо роль головного офісу і бізнес-одиниць багатонаціональної корпорації у зниженні податку на прибуток і тарифних платежів через

внутрішні трансфертні ціни в міжнародній торгівлі. Використовуючи конфіденційні дані про трансфертні ціни великої ТНК, ми аналізуємо, як різні елементи внутрішніх трансфертних цін, встановлених головним офісом та бізнес-одиноцею, відрізняються від зовнішніх цін зі ставками податку на прибуток, тарифними ставками та компромісом між ними.

За відсутності серйозних міжагенційних конфліктів ми бачимо, що бізнес-одиноці роблять більший внесок у податкове планування, ніж головний офіс, незважаючи на те, що стимули до цього не включені в схеми компенсації. Ролі головного офісу та бізнес-одиноць змінюються залежно від конкуренції на товарному ринку, ризику конфліктів з податковими та митними органами та агентських проблем у фірмі.

ТНК використовують трансфертне ціноутворення для переміщення прибутків між країнами та мінімізації податків і імпорتنих тарифів. Внутрішньофірмова торгівля відіграє значну роль у міжнародній торгівлі, але є обмежені дані про те, як фірми коригують свої трансфертні ціни, що мають вирішальне значення для розподілу прибутку, оподаткування та тарифних платежів. Різні елементи трансфертних цін, включаючи собівартість одиниці продукції, націнки та коригування цін, пов'язані з різницею ставок оподаткування між країнами-імпортерами та країнами-експортерами та імпортними тарифами [311].

Проведення перевірок контрольованих операцій суттєво відрізняється від інших податкових перевірок через те, що рішення при цьому приймається на основі суджень посадових осіб контролюючого органу щодо правильності використання платником податків спеціальних категорій, таких як однорідність товарів, відповідність фінансових та комерційних умов, характеристики ринку тощо. Складність законодавства вимагає високого професійного рівня як посадових осіб контролюючого органу, так і самого платника податків. Ефективне використання податкових інструментів для регулювання трансфертного ціноутворення також залежить від управлінських рішень, які приймаються в ДПС України стосовно структури спеціалізованих підрозділів,

на які покладаються функції здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням [102, с. 45].

Також для податкового органу країни є важливим розуміння ієрархії структури та місцезнаходження материнської компанії, яка фактично контролює одну із дочірніх фірм, що знаходиться в Україні та належить до міжнародної групи компаній. У 2021 р. платники податків, які здійснювали контрольовані операції, вперше повинні були подати повідомлення про свою участь у міжнародній групі компаній до 1 жовтня наступного року після звітного періоду. Згідно даних ДПС, загалом 62% платників податків зазначили у своїх повідомленнях, що вони є частинами міжнародних груп компаній. Серед держав (територій) податкового резиденства материнських компаній таких груп найчастіше зазначалися Кіпр (21%), Німеччина (9%), США (8%), Франція (5%), Швейцарія (5%), Україна (4%) та інші країни.

З метою виконання вимог податкового законодавства підпункту 39.5.4 пункту 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України платники податків самостійно скоригували ціни на контрольовані операції на загальну суму 2,6 млрд. грн. та збільшили суму податкових зобов'язань по податку на прибуток на суму 192 млн. грн. [215].

Залежно від підстав віднесення операцій до контрольованих, завжди стоїть питання контрагентів – нерезидентів з якими співпрацюють українські компанії. Згідно даних ДПС 2021 р. основними державами (територіями), в яких зареєстровані контрагенти – нерезиденти, є: Франція (39%) та Австрія (17%) – для банківських операцій; Швейцарія (33%), Нідерланди (8%) та Об'єднані Арабські Емірати (7%) – для інших операцій. Значну питому вагу в загальному обсязі контрольованих операцій займають банківські послуги (37%) та операції з товарами (35%). Отже, існують економічні умови для скорочення податкових платежів в українському банківському секторі через використання трансфертних цін. Цю ситуацію можна пояснити недостатньою капіталізацією банків в Україні. Проблема полягає у можливості стратегічного підвищення трансфертних цін, де підрозділи транснаціональної фінансової групи, базуючись в країнах з привабливим рівнем податку на прибутку (серед яких

Кіпр), передають активи іншим пов'язаним підприємствам, які знаходяться в країнах із вищими ставками (Україна). Ця операція призводить до збільшення валових витрат українського підрозділу транснаціональної фінансової групи, що, зазвичай, зменшує основу для розрахунку податку на прибуток та, внаслідок цього, спричинює скорочення податкових надходжень в національний бюджет [16, с. 243].

Трансфертна ціна в банку означає вартість ресурсів, які передаються всередині від одного відділу до іншого або між пов'язаними банками. Відповідно, трансфертне ціноутворення в банку представляє собою сукупність економічних відносин, спрямованих на визначення цін на ресурси, які передаються всередині банку від одного відділу до іншого або між пов'язаними банками [16, с. 234].

Основною метою контролю за трансфертним ціноутворенням є запобігання платникам податків розмивання свого об'єкта оподаткування, використовуючи трансфертні ціни для уникнення подвійного оподаткування. Оскільки трансфертне ціноутворення базується на операціях у межах групи компаній, контролюючі органи повинні аналізувати рівень цін та забезпечувати, щоб він відповідав звичайним ринковим умовам для всіх учасників цивільного обороту. Отже, основним результатом діяльності контролюючих органів є розширення об'єкта оподаткування та припинення користування тіньовими схемами транснаціональних корпорацій для уникнення сплати податків. Для досягнення цієї мети ДПС України виконує наступні завдання:

- аналіз ринкової ситуації в конкретній галузі та встановлення цінової політики для товарів (робіт, послуг), які платники податків експортують або імпортують під час контрольованих операцій;
- визначення показників підозрілих операцій (ризикових операцій) платників податків та оцінка існуючих критеріїв з точки зору невідповідності цін у контрольованих операціях принципу «вितягнутої руки»;
- порівняльний аналіз цін у контрольованих операціях з ринковими цінами для конкретних товарних позицій з урахуванням ситуації на

внутрішньому ринку (країна походження) та зовнішньому ринку (країна призначення або країна торгівлі);

- отримання інформації від податкових органів іноземних держав щодо обсягів сплати податків пов'язаними компаніями в іноземних юрисдикціях;

- проведення позапланових документальних перевірок (податкових аудитів) платників податків для перевірки дотримання ними правил трансфертного ціноутворення;

- розрахунок податкових зобов'язань у разі виявлення порушень принципу «вितягнутої руки» та штучного зменшення об'єкта оподаткування платниками податків за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення [130, с. 112-113].

Для ефективного здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні необхідно, щоб законодавець чітко визначив: 1) об'єкти контролю, з метою максимально ефективного управління трансфертним ціноутворенням без надмірного навантаження на бізнес; 2) методи контролю, включаючи розроблення чіткої методології використання трансфертного ціноутворення і прозорості процедури контролю її дотримання [259, с. 57].

Як підкреслює М.П. Кучерявенко, процесуальна форма є повністю логічною і обов'язковою для здійснення управління в галузі оподаткування. Виконання податкових процедур у процесуальній формі дозволяє враховувати конкретні фактичні обставини кожної справи, вживати адекватні та своєчасні заходи примусу. Регулювання процедурними нормами відповідних податкових процедур дозволяє характеризувати їх як форму та зміст одночасно. Зміст діяльності у галузі оподаткування процедурно формалізується податково-процесуальними нормами та регулюється процедурними відносинами [111, с. 110].

Для визначення ефективних заходів контролю трансфертного ціноутворення в Україні передбачені наступні процедури:

- моніторинг цін у контрольованих операціях, що включає в себе стеження за ціновою політикою, застосованою сторонами в цих операціях;

- проведення регулярних перевірок платників податків з питань правильності обчислення та вчасної сплати податків і зборів під час здійснення контрольованих операцій;

- узгодження ціни в контрольованих операціях перед їх здійсненням.

У процесі здійснення цих податкових процедур, контролюючі органи використовують методи податкового контролю трансфертного ціноутворення. Це конкретні правові інструменти і підходи, які застосовуються для отримання об'єктивних даних про те, чи відповідають контрольовані операції принципу «витягнутої руки», а також для перевірки правильності та своєчасності сплати податків суб'єктами господарювання, що виконували контрольовані операції протягом звітного року.

Методи податкового контролю трансфертного ціноутворення включають в себе такі дії:

- спостереження за цінами та умовами, застосованими у контрольованих операціях, зокрема первинний аналіз інформації про ці операції;
- аналіз звітів, які стосуються контрольованих операцій;
- розгляд документації, пов'язаної з трансфертним ціноутворенням;
- використання будь-яких доступних джерел інформації для перевірки контрольованих операцій;
- проведення співбесід з відповідальними особами та/або працівниками платника податків.;
- заохочення платників податків до самостійної корекції цін у контрольованих операціях і сум податкових зобов'язань. Тобто надання роз'яснень щодо виявлених порушень і вимагання їх виправлення (цей метод застосовується до початку податкової перевірки) [130, с. 119-120].

Під час дії воєнного стану в Україні не розпочинаються податкові перевірки, і розпочаті перевірки, за винятком визначених випадків (які не стосуються перевірок у сфері трансфертного ціноутворення), призупиняються відповідно до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу.

Важливо відзначити, що строки подання заперечень до акту перевірки та оскарження рішень податкових органів, ухвалених у зв'язку з завершеними перевітками, також призупиняються під час дії воєнного стану в Україні.

У разі зупинення перевірок у відповідності до вищезазначених норм Кодексу, терміни проведення перевірок, які стосуються дотримання принципу «витягнутої руки», визначені в пункті 39.5.2.8 ст. 39 Кодексу, також призупиняються [155].

Науковий аналіз показує, що впровадження податкового контролю трансфертних цін сприяє збільшенню надходжень до бюджету. Трансфертні ціни визначаються у сфері міжнародних торгівельних операцій між пов'язаними сторонами і можуть бути використані для маніпулювання прибутками та уникнення сплати податків. Ефективний податковий контроль трансфертних цін дозволяє уникнути таких схем, забезпечуючи більш справедливий розподіл прибутків та оподаткування.

Цей контроль впливає на збільшення надходжень до бюджету через кілька механізмів. По-перше, він дозволяє урядам ефективніше визначати адекватну ціну для товарів та послуг, які торгуються між пов'язаними сторонами, що сприяє уникненню упущених прибутків від оподаткування. По-друге, це запобігає надмірному зменшенню прибутків у країні з низькими податковими ставками шляхом контролю за цінами та оподаткуванням належного прибутку в країні, де відбувається реальна діяльність.

Отже, податковий контроль трансфертних цін є важливим інструментом для уникнення ухилення від сплати податків та забезпечення справедливого й ефективного оподаткування міжнародних операцій.

В умовах війни, коли економіка піддається значному стресу через загрозу або активні бойові дії, контроль трансфертних цін стає ще більш критичним. Зокрема, компанії можуть використовувати трансфертні ціни для оптимізації прибутків, що може призвести до втрати податкових надходжень для країни, та/або нецільового використання міжнародної фінансової допомог у випадку виконання такою компанією державного замовлення.

В умовах військових конфліктів, коли економіка перебуває під підвищеним тиском, важливо зміцнити механізми контролю за трансфертними цінами. Це може включати посилення вимог законодавства, впровадження ефективних механізмів моніторингу та перевірок для забезпечення відповідності компаній податковим нормам.

Однак, важливо зберегти баланс між контролем трансфертних цін та підтримкою бізнесу в умовах війни. Надмірний контроль може негативно позначитися на інвестиціях та економічній активності.

На підставі аналізу податкових втрат можна запропонувати алгоритм їх оцінки у контексті трансфертних цін, що включатиме кілька ключових етапів, які спрямовані на ефективне управління ризиками та мінімізацію втрат. Серед таких можна виділити наступні.

1. Збір даних, тобто отримання інформації про фінансові та трансакційні операції пов'язаних компаній, а також їх фінансові звіти. Цей етап формує базу для подальшого аналізу.

2. Аналіз індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення, який дозволить визначити ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням. Це може включати оцінку конкретних факторів, які можуть впливати на адекватність цін на продукцію чи послуги.

3. На основі результатів аналізу індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення розробляються стратегії для зменшення впливу ідентифікованих ризиків. Це може включати в себе оптимізацію структури трансакцій, впровадження страхових механізмів, або інші заходи з мінімізації податкових втрат.

4. Внесення корекцій для попередження податкових втрат, тобто внесення змін до цінових стратегій або створення додаткових заходів для відповідності податковому законодавству.

Цей алгоритм структуровано і враховує ключові аспекти оцінки та управління податковими ризиками в контексті трансфертних цін.

3.2. Напрями протидії маніпулюванню трансфертними цінами

У сучасних умовах ринкової економіки трансфертне ціноутворення виконує важливу роль як інструмент фінансового управління для підприємств, допомагаючи їм не лише оптимізувати управління, але й зменшувати податкове навантаження, пов'язане з оподаткуванням прибутку. Суть трансфертного ціноутворення полягає в перерозподілі прибутку від продажу товарів або послуг від однієї країни до іншої, де розташований покупець. Проте це не єдина функція цього інструменту. Він також дозволяє оптимізувати систему платежів та нагромадження обігових коштів для сталих і збалансованих інвестицій в бізнес. Використання трансфертного ціноутворення дозволяє отримувати переваги, такі як зменшення витрат на транспортування товарів, розширення ринкової частки, для цього ТНК використовують методи неринкових цін, що впливає на розмір оподатковуваного прибутку, наповнення державного бюджету, а отже й на фіскальну безпеку держави. Оскільки фіскальна безпека це такий стан наповнення державного бюджету фінансовими ресурсами, який забезпечує фінансову незалежність держави шляхом їх ефективного розподілу та використання. У свою чергу, наповнення державного бюджету, як показують дані таблиць 1.2.-1.4 та таблиці 2.1., переважно забезпечується за рахунок податкових надходжень, тому держава повинна контролювати цей процес, забезпечуючи вільну діяльність підприємств і водночас забезпечуючи дотримання законодавчих норм і правил в межах трансфертного ціноутворення. Контроль має бути прозорим і враховувати міжнародні стандарти та практику. Таким чином, важливим є розроблення системних управлінських рішень в галузі податкового адміністрування та чітке визначення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням.

Основні тенденції у сфері податкового контролю трансфертного ціноутворення на глобальному рівні, згідно з дослідженнями «Великої четвірки», можна описати наступним чином:

- ініціатива щодо боротьби з униканням оподаткування призводить до значного впливу BEPS на проведення перевірок податковими органами;

- збільшення уваги до трансфертного ціноутворення загалом призводить до зростання кількості податкових перевірок і запитів;
- податкові органи звертають більше уваги на операції з нематеріальними активами та реструктуризацію бізнесу;
- такі галузі, як фармацевтика, автомобільна промисловість, фінансові послуги та видобуток природних ресурсів, стають предметом посиленої уваги податкових органів там, де корпорації оперують цими ресурсами;
- податкові органи сприяють використанню порівняльного аналізу для місцевих операцій, хоча також використовують широкий регіональний порівняльний аналіз;
- застосування штрафів за порушення правил трансфертного ціноутворення стає все більш поширеним явищем;
- визначення зовнішньоекономічних цін окремо через трансфертне ціноутворення та митну вартість залишається стандартною практикою урядових органів, а комплексний аудит наразі не є загальноприйнятим [83, с. 95].

З боку суб'єктів господарювання недопущення зловживань у питаннях трансфертного ціноутворення може запобігти економічному спаду країни, тоді як занадто суворе втручання держави може порушувати інтереси великих міжнародних корпорацій на українському ринку. Тому важливо знайти компроміс між урядовим регулюванням та законодавчою базою, що повинна враховувати інтереси бізнесу [113, с. 168].

Проблема маніпулювання трансфертними цінами під час війни в Україні полягає в систематичному використанні корпоративних та фінансових стратегій для зниження прибутковості або переміщення прибутку у зони з низьким оподаткуванням шляхом штучного завищення або зниження цін на товари, послуги або інтелектуальну власність, що перетинають кордони між пов'язаними сторонами. Це може призвести до втрати податкових надходжень для українського бюджету, оскільки підприємства схильні штучно зменшувати свої прибутки або переміщувати їх за межі країни з метою уникнення оподаткування, що ускладнює забезпечення справедливого оподаткування та

може призвести до великих втрат для економіки країни в умовах воєнного стану [221].

Отже, податкове адміністрування та податковий контроль займають важливе місце у забезпеченні фіскальної безпеки держави, що включає в себе наступне.

1. Мобілізацію ресурсів:

- ефективне податкове адміністрування створює джерело доходів для державного бюджету та сприяє фінансовій стабільності;
- податковий контроль допомагає уникнути ухилення від сплати податків та незаконних дій, що можуть підірвати фінансову безпеку.

2. Забезпечення фінансової стійкості:

- ефективне податкове адміністрування забезпечує сталість та передбачуваність в системі оподаткування, що важливо для стабільності фінансів держави;
- контроль за витратами та оптимізацією податкових обов'язків сприяє уникненню надмірного боргу та підтримує фінансову стійкість.

3. Сприяння економічному розвитку:

- раціональне податкове адміністрування передбачає створення сприятливого податкового клімату, що стимулює економічний розвиток.
- справедливий та ефективний контроль допомагає уникнути надмірного тиску на платників податків, який може уповільнювати економічний розвиток.

Отже, податкове адміністрування та податковий контроль є важливими умовами фінансової безпеки держави, забезпечуючи мобілізацію ресурсів, фінансову стійкість та сприяння її економічному розвитку.

Одним із найбільш важливих і складних завдань при дослідженні шляхів мінімізації фіскальних втрат є визначення правових меж для платника податків, тобто тих рамок, при виході за які його діяльність по оптимізації свого податкового навантаження втрачає ознаки добросовісного податкового планування при оптимізації власних витрат та завдає шкоди суспільним інтересам. Основною метою системи трансфертного ціноутворення є справедливе оподаткування, шляхом усунення економічного ефекту від

подвійного оподаткування, тим самим дотримуючись пропорційного податку на прибуток та збереження соціальної справедливості як для платників податків, так і для податкових органів.

Вплив трансфертних цін на міжнародні операції корпорацій та фінансові потоки стає об'єктом уваги в контексті стратегій оптимізації оподаткування. Зростаюча складність міжнародних бізнес-структур та недостатня узгодженість у регулюванні трансфертних цін породжують серйозні виклики для податкових систем. З огляду на рост обсягів транснаціональної торгівлі та інвестицій, маніпулювання трансфертними цінами стає все більш важливою та складною проблемою. Ця ситуація зумовлена низкою факторів, серед яких відсутність чіткої методики оцінки та регулювання трансфертних цін, що забезпечує простір для фінансових зловживань.

На початку 2010-х років світ зіткнувся з проблемою зниження податкових надходжень, що призвело до посилення боротьби з ухиленням від сплати податків та виведенням коштів в офшори [221].

Офшор – це території, які пропонують сприятливі умови для фінансових операцій у іноземній валюті іноземним резидентам. Офшорні зони – це, відповідно, юрисдикції, що надають податкові переваги, корисні для нерезидентів. «Офшоризація» відіграє роль одного з аспектів глобалізації у сучасному фінансовому світі. Глобалізація як процес через інтернаціоналізацію призводить до значного розподілу економічного потенціалу на світовому рівні, і офшори є одним із інструментів цього розподілу [87, с. 257]. Протягом останніх років до Податкового кодексу були внесені зміни, спрямовані на мінімізацію втечі прибутків (капіталу) за кордон. Запроваджені норми обмежують офшорні схеми, покращують контроль за трансфертним ціноутворенням та призводять до значного скорочення офшорних схем, але мають і певні негативні наслідки, поряд зі створенням сучасних інструментів для захисту та зміцнення внутрішньої податкової бази в Україні [32].

Зазначена проблема призвела до створення ініціативи BEPS (боротьба з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування). Сьогодні BEPS включає 15 заходів, що охоплюють різні сфери боротьби з

агресивним податковим плануванням. Зокрема, це заходи з удосконалення оподаткування трансфертного ціноутворення, запобігання уникненню оподаткування шляхом використання угод про уникнення подвійного оподаткування та низка інших заходів. Україна є активним учасником BEPS з 1 січня 2017 р. [221]

Для протидії BEPS Д.В. Носенко пропонує алгоритм створення моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків.

В якості приклада розглянемо застосування моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для боротьби зі зведеними до мінімуму можливими збитками від міжгрупового транскордонного фінансування на прикладі наступної операції.

(1) Компанія А (резидент України) бере позику під 10% річних від Компанії Б (резидент Республіки Кіпр).

(2) Компанія А нараховує та сплачує відсотки Компанії Б за користування позикою. Оскільки нарахування відсотків зменшує прибуток Компанії А, вони вважаються витратами, що знижують оподатковуваний дохід компанії в 2020 р.

(3) Компанія Б отримує відсотки від позики Компанії А та перераховує їх своєму власнику, Компанії В (резидент острова Мен).

(4) При виплаті відсотків Компанії Б, Компанія А сплачує податок з доходів нерезидентів до бюджету України за пониженою ставкою: 5% замість 15%.

(5) Операція з виплати відсотків резиденту низькоподаткової юрисдикції підпадає під контроль трансфертного ціноутворення. Контролюючий орган перевіряє відповідність відсоткової ставки принципу «витягнутої руки». За ринковою практикою, 10% не відповідає цьому принципу. Отже, орган може вважати оподатковуваний дохід заниженим та нарахувати податкові зобов'язання на основі ставок, що відповідають принципу «витягнутої руки» (наприклад, 6%). Таким чином, витрати Компанії А зменшуються на 4% від обсягу нарахованих відсотків Компанії Б. Крім того, контролюючий орган

може оцінити економічні мотиви отримання позики. Під час такого аналізу він може дізнатися про подальший рух коштів.

На попередньому етапі аналізу контролюючий орган встановив, що відсотки, отримані Компанією Б, були негайно передані Компанії В. З цього контролюючий орган припускає, що Компанія В є фактичним бенефіціарним власником цих доходів, які походять з України (відсотків за позикою). Таким чином, Компанія А, яка сплачувала податок на репатріацію до бюджету України, не має права на застосування зниженої ставки податку згідно з угодою між Україною та Республікою Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та уникнення податкових ухилень, стосовно доходів. Податкове зобов'язання Компанії А з податку на доходи нерезидентів збільшується з 5% до 15% від загальної суми сплачених відсотків на користь Компанії Б.

Результати застосування проекту моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для протидії BEPS вказують на збільшення податкових зобов'язань Компанії А у наступних аспектах:

- податок на прибуток підприємств зросло на 4% від загальної суми нарахованих відсотків на користь Компанії Б;
- податок на репатріацію збільшився на 10% від загальної суми сплачених відсотків на користь Компанії Б.

Оскільки операції вважаються контрольованими і підлягають контролю з питань формування трансфертних цін, якщо досягнуто мінімального порогу в обсязі 10 млн. грн., можна зробити наступні висновки:

- збільшення обсягу оподаткування податком на прибуток підприємств Компанії А на мінімальну суму 4 млн грн, що в свою чергу вказує на зростання податкового зобов'язання Компанії А мінімум на 720 тис. грн.;
- збільшення податкового зобов'язання з податку на репатріацію Компанії А на мінімальну суму 1 млн. грн.

Безпосередньо, якщо не буде доведено ділову мету (розумну економічну обґрунтованість) у здійсненні операцій з отримання позики, всі витрати, пов'язані з такою позикою (наприклад, нараховані відсотки, валютні різниці),

можуть бути відхилені контролюючим органом та виключені з витрат Компанії А [147, с. 145-146].

Але основною трудностю при впровадженні моделі трикомпонентного аналізу податкових ризиків для боротьби з контролем BEPS на практиці є те, що перевірка трансфертного ціноутворення є спеціальним видом документальної перевірки, в межах якої контролюючий орган не може проводити перевірку питань, що не стосуються трансфертних цін. Розподіл загального процесу трикомпонентного аналізу на різні види перевірок, які здійснюються окремими відділами та персоналом контролюючого органу, призводить до зменшення ефективності забезпечення суверенітету національних податкових надходжень [147, с. 146].

Як зауважує Є. Смичок, у процесі податкового планування, спрямованого на оптимізацію податкових витрат, вельми важливо розуміти відмінність між законною поведінкою платника податків та такою, що суперечить інтересам держави та суспільства. Оподаткування вважається однією з найбільш конфліктних сфер, оскільки має величезне значення в контексті взаємовідносин інтересів. Тому досягнення балансу між громадськими та приватними інтересами у сфері оподаткування стає особливо актуальним. [237, с. 46].

М. Бондаренко у своїх працях зазначає, що дозволяючи платникам податків законно скорочувати свої податкові зобов'язання, держава встановлює конкретні межі, в яких платники можуть обирати методи та способи зменшення податків. Це не означає вільну поведінку у плануванні податків, а скоріше визначає правила, за якими платник може діяти. Тим самим держава зберігає контроль за виходом за ці межі [4, с. 29]. Тому, поки зменшення податкових витрат суб'єктом підприємництва не порушує закон, його не можна вважати невідповідним цілям держави у сфері оптимізації оподаткування та, отже, неправомірним через відсутність суспільної шкоди. Трансфертне ціноутворення розглядається податковими органами як одна зі стратегій, яку компанії використовують у сфері агресивного податкового планування для зменшення податкової бази в країнах з високим рівнем оподаткування. Іншими

словами, податкова мотивація є однією з причин, чому компанії залучаються до трансфертного ціноутворення через здійснення трансакцій з асоційованими компаніями. Для міжнародних компаній такий підхід привабливий, оскільки він в основному залишається поза увагою громадськості, а для контролюючих органів виявлення його досить ускладнене [230, с. 123].

Основний вид масштабних фінансових зловживань, пов'язаних із ухиленням від сплати податків та скороченням податкових виплат, відзначається у значних зовнішньоекономічних операціях великих корпорацій. Суми недоотриманих коштів для бюджету внаслідок таких практик нараховуються у мільярдах доларів або сотнях мільярдів гривень. Основним інструментом, який дозволяє уникнути або суттєво зменшити податкові обов'язки, є маніпулювання трансфертними цінами у відносинах з нерезидентами. Слідування за цими цінами – це не лише тенденція у податкових системах світу, але й засіб запобігання податковим загрозам і викликам у сфері оподаткування, переміщенню капіталів та сприяння гармонійному економічному розвитку різних країн. Транснаціональні компанії часто встановлюють трансфертні ціни, які відрізняються від ринкових, які встановили б незалежні сторони у схожих операціях за аналогічних умов на відкритому ринку. Таким чином, трансфертне ціноутворення є важливим інструментом для збільшення прибутку як для платників податків, так і для бюджетних органів, оскільки воно в значній мірі визначає доходи та витрати, а отже, оподатковувані прибутки афілійованих підприємств у різних податкових юрисдикціях [100, с. 58].

Транснаціональні компанії проводять ряд операцій з переміщення матеріальних та інтелектуальних активів, чия вартість повинна бути оподаткована належним чином. Оцінка прайсу на обмін товарів і послуг між такими компаніями часто складна, іноді навіть неможлива, оскільки у світі, де інформація грає ключову роль, кожен продукт унікальний [19, с. 24].

У відповідь на таке ухилення від оподаткування податкові органи встановлюють законодавчі спеціальні умови щодо цін внутрішніх операцій і

впроваджують процедури для запобігання витоку прибутків або зменшення його впливу на національну податкову базу.

У внутрішньофірмових операціях важливо дотримуватися принципу «витягнутої руки» для визначення трансфертних цін, щоб відобразити цінові умови, які існують в умовах комерційної та фінансової незалежності. Незважаючи на офіційне впровадження цього принципу, його ефективність значною мірою залежить від того, наскільки жорстко податкові органи вимагають доказів використання цього принципу і наскільки вони приймають докази, представлені міжнародними корпораціями для обґрунтування своїх цінових стратегій. Зокрема, умова «витягнутої руки» створює значні труднощі для податкових аудиторів, оскільки вона базується на ринкових критеріях, і, отже, їм необхідно використовувати спостережувані дані про ціни в зовнішніх операціях для оцінки, чи відповідає трансфертне ціноутворення встановленим стандартам. Ще одним ефективним механізмом запобігання відтоку надходжень є оподаткування іноземних прибутків міжнародних корпорацій країною їхнього резидентства, і цей підхід включений до правил контрольованих іноземних компаній [293, с. 1-2].

У цій системі країна походження вимагає оподаткування прибутку, отриманого за кордоном, коли він передається до головного підрозділу, що знаходиться в іншій юрисдикції і встановлює тип компенсаційної структури, щоб уникнути багаторазового оподаткування одного прибутку. Типові правила контрольованих іноземних компаній містять норми, які регулюють збереження прибутків у країні перебування, спрямовані на запобігання зловживанням відстрочкою репатріації, і це зазвичай призводить до обов'язкової репатріації частини іноземного прибутку для цілей оподаткування. При цьому навіть якщо оподатковуваний прибуток розподілений між різними юрисдикціями, держава резиденства може відновити податкові надходження шляхом репатріації. Це обов'язковий випадок, якщо країна походження МНК має вищу податкову ставку та страждає від відтоку прибутків, але це є неефективним заходом, якщо прибутки переміщуються з приймаючих країн із високими податковими

ставками. Таким чином, національне оподаткування іноземних прибутків може вплинути на маніпулювання трансфертним ціноутворенням

Загалом аналіз показує, що стимули до переміщення доходів повністю не нейтралізуються, якщо є можливість для МНК керувати репатріацією іноземних прибутків, а правило обмеженого податкового кредит видається не повністю ефективним запобігання маніпулюванню трансфертним ціноутворенням. Правило пропорційного податкового кредиту може діяти як ефективніша альтернатива для запобігання переміщенню доходів і повернення податкових надходжень до країн походження [293, с. 2].

На думку Т. Савченко, принцип «вितягнутої руки» використовується через порівняння контрольованої операції між пов'язаними компаніями та неконтрольованої операції між непов'язаними компаніями. Якщо не виявлено суттєвих відмінностей, які б вплинули на умови угоди, порівнюванні параметри угоди, такі як ціна чи маржа, визнаються аналогічними. Або здійснюється обґрунтована оцінка та точне врахування впливу будь-яких відмінностей у цих операціях [222, с. 52].

Встановлення подібності між угодами, що контролюються і не контролюються, вимагає врахування принципу «вितягнутої руки» у декількох аспектах:

- оцінка суті угоди (податкові органи мають оцінити угоду між пов'язаними компаніями на основі фактичної угоди, яка була укладена, не ігноруючи дійсних умов чи замінюючи її іншими угодами за винятком основи «зміст над формою»);
- оцінка окремих та об'єднаних угод (іноді окремі угоди так сильно пов'язані, що їх важко оцінити окремо; тому їх слід оцінювати разом, використовуючи найбільш релевантні методи за принципом «вितягнутої руки»);
- використання комплексу показників для застосування принципу «вितягнутої руки» (іноді для визначення відповідності угоди цьому принципу досить одного параметра, але в багатьох випадках потрібний аналіз численних показників);

- аналіз даних за декілька років (для повного розуміння ситуації може знадобитися аналіз даних не лише поточного періоду, а й попередніх років);

- збиткова діяльність (якщо асоційована компанія постійно зазнає збитків, це вимагає додаткового дослідження у глобальному контексті діяльності корпорації);

- вплив державної політики (трансфертні ціни, що базуються на принципі «вितягнутої руки», повинні враховувати державне втручання у формування цін, валютні операції, субсидії та інші аспекти);

- навмисні домовленості (іноді асоційовані компанії свідомо укладають угоди, щоб забезпечити прибуток одній компанії всередині групи, але це вимагає балансування з іншими угодами);

- використання митної вартості (принцип «вितягнутої руки» активно використовується митними органами для порівняння вартості товарів, які імпортуються асоційованими компаніями, з вартістю товарів, що імпортуються незалежними компаніями) [222, с. 55]. Зазначені фактори і критерії можуть використовуватись для забезпечення формування справедливої трансфертної ціни у відповідності з принципом «вितягнутої руки», що дозволить спростити у майбутньому, при потребі, документально підтвердити таку відповідність на запит контролюючого органу.

Розглядаючи проблематику даного питання з позиції контролюючого органу, варто зазначити, що для багатьох товарів та послуг виникає складність точно визначити рівень фактичної порівнянності ціни, наприклад, тому що товари і послуги, якими торгують транснаціональні компанії, часто є унікальними та/або нематеріальними, тому порівняльні ринкові ціни є недоступними. Тому транснаціональні корпорації мають певну свободу дій у встановленні цих цін і мають стимул обирати ті, які залишають більшу частину прибутку в країнах з найнижчими ставками податків. Обсяг такої свободи залежить від суворості правил трансфертного ціноутворення, а також від ступеня дотримання правил податковими органами. Тож, необхідно дослідити що саме вплинуло на становлення принципу «вितягнутої руки», як основу в

процесі регулювання трансфертного ціноутворення та які переваги і недоліки він має.

Серед основних недоліків використання принципу «витягнутої руки» виокремлюються такі аспекти:

- недостатня увага до ефекту масштабу та взаємозв'язків між різними видами діяльності, що існують у складі інтегрованих господарських структур;
- здійснення операцій між асоційованими підприємствами, які можуть не виконуватися незалежними підприємствами через специфіку виробничої необхідності;
- збільшення адміністративних витрат як для платників податків, так і для податкових органів у зв'язку з оцінкою значної кількості і різноманітних міжнародних операцій;
- труднощі у отриманні адекватної інформації. для аналізу і порівняння (ринкові фактори, валютні курси, зростання витрат на ведення консолідованого обліку) [142, с. 37].

Деякі з конкретних проблем, з якими стикаються багато країн, що розвиваються, під час ефективного вирішення питань трансфертного ціноутворення і які потребують вирішення, наступні:

- відсутність порівнянних даних: однією з основ принципу «витягнутої руки» є порівняльне ціноутворення, але коректна порівнянність часто виявляється важкою на практиці, що послаблює подальшу реалізацію самого принципу. Справа в тому, що традиційні методи трансфертного ціноутворення безпосередньо покладаються на порівняння. Ці порівняльні показники мають бути близькими, щоб їх можна було використовувати для аналізу трансфертного ціноутворення. Часто на практиці це надзвичайно важко, особливо в деяких країнах, що розвиваються, отримати адекватну інформацію для застосування принципу витягнутої руки з таких причин:

(а) у країнах, що розвиваються, як правило, менше акторів у будь-якому секторі економіки, ніж у розвинених країнах, тому знайти належні порівняльні дані може бути дуже важко;

(b) у країнах, що розвиваються, порівнянна інформація може бути неповною та у формі, яку важко проаналізувати, оскільки ресурси та процеси недоступні. У гіршому випадку інформації про незалежне підприємство може просто не бути. Базис даних, на які покладається аналіз трансфертного ціноутворення, як правило, зосереджені на інформації розвинутих країн, які можуть бути невідповідними для ринків країн, що розвиваються (принаймні без коригувань, що потребують ресурсів та інформації), і в будь-якому випадку доступ до них зазвичай дуже дорогий.

Методи трансфертного ціноутворення є складними та трудомісткими, часто вимагають часу та уваги деяких із найбільш кваліфікованих та цінних кадрів як у МНК, так і в податкових адміністраціях. Звіти про трансфертне ціноутворення часто складаються з сотень сторінок, для їх створення залучено багато юридичних і бухгалтерських експертів. Така складність і вимога до знань створює величезне навантаження як на податкові органи, так і на платників податків, особливо в країнах, що розвиваються, де ресурси, як правило, обмежені, а відповідне навчання в такій спеціалізованій галузі недоступне [295].

Д. Донець зауважує, що в Законодавство України про трансфертне ціноутворення місцями вдало відтворює рекомендації ОЕСР, але іноді не настільки послідовно, як би це було доцільно. В порівнянні з цими рекомендаціями, українські правила обмежені. Включення рекомендацій ОЕСР в наше законодавство може вирішити чимало суперечливих моментів, оскільки ці рекомендації ґрунтуються на довгостроковому досвіді країн з передовою практикою в трансфертному ціноутворенні [57, с. 12].

Отже, основні напрями протидії маніпулюванню трансфертними цінами наступні:

- законодавче регулювання – удосконалення законодавства, що стосується трансфертних цін, з метою унеможливлення застосування необґрунтованих цін на товари, послуги та нематеріальні ресурси або інших прийомів ухилення від оподаткування;

- забезпечення прозорості – розширення вимог до звітності щодо трансфертних цін для підприємств, які мають взаємозв'язок, для забезпечення чіткості та відкритості у фінансовій звітності;

- міжнародне співробітництво – посилення міжнародного співробітництва між державами для обміну інформацією та взаємного контролю за дотриманням вимог щодо трансфертних цін;

- використання новітніх технологій – впровадження технологічних інструментів для аналізу та контролю за трансфертними цінами для виявлення недостовірних даних та недекларованих операцій;

- ефективний аудит – посилення контролю та аудиту операцій з трансфертними цінами для виявлення порушень та недостовірної інформації.

Ці напрями спрямовані на забезпечення чесності та прозорості у сфері трансфертних цін, зменшення можливостей для ухилення від оподаткування та збільшення контролю держави над цими процесами.

3.3. Управління ризиками трансфертного ціноутворення

Російська військова агресія та воєнні дії на значній території України спричинили й продовжують призводити до значних втрат об'єктів критичної інфраструктури, людських ресурсів, виробничих потужностей, руйнування ланцюгів створення доданої вартості, втрати економічного потенціалу багатьма регіонами країни та падіння національної економіки загалом. Безумовно, нагальними завданнями економічної політики держави, й, зокрема, податкової служби виступають забезпечення фінансування військових потреб і збереження макрофінансової стабільності. Однак уже сьогодні необхідно працювати над розробкою сценаріїв державної політики поліпшення бізнес-клімату, відновлення ділової активності суб'єктів господарювання, залучення інвестиційних ресурсів і загалом післявоєнної відбудови економіки України, враховуючи за цих обставин стандарти і правила ЄС. Здійснення окресленої державної політики має базуватися на затвердженому стратегічному плані післявоєнних відбудови та розвитку економіки країни й включати цілісний

комплекс взаємопов'язаних і взаємоузгоджених видів політик, які реалізуватимуться за певними напрямками з використанням набору методів, інструмент і важелів [268, с. 607]. Так, у 2022 р. податкове законодавство України було доповнено поняттям контрольованих іноземних компаній.

У серпні 2022 р. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди між компетентними органами про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (MCAA CRS), а в листопаді – до Багатосторонньої угоди між компетентними органами про обмін повідомленнями про відмивання коштів (MCAA CbC).

Для забезпечення імплементації CRS (Common Standards on Reporting Information on Financial Accounts and Due Diligence) Україна підписала відповідні міжнародні угоди з більш ніж 100 країнами-партнерами, включаючи держави-члени ЄС та країни G20.

Ці угоди дозволяють національним податковим органам обмінюватися інформацією про резидентів з іноземними активами та доходами.

Навесні 2023 р. Верховна Рада запровадила стандарти CRS. Це означає, що з 1 липня 2023 р. українські фінансові установи зобов'язані застосовувати стандарти CRS при проведенні належної перевірки фінансових рахунків та подавати податковим органам інформацію про рахунки осіб, які є резидентами для цілей оподаткування в інших країнах. Також передбачено, що у 2024 р., кінцевим терміном подання звітів про рахунки іноземних осіб буде 1 липня. Після початку фактичного обміну інформацією українські податкові органи надсилатимуть цю інформацію до країни податкового резидентства власника рахунку.

Водночас, після запровадження стандартів CRS українські податкові органи автоматично отримуватимуть інформацію про закордонні активи українських резидентів, включаючи номери рахунків, доходи від комерційної діяльності, доходи від пасивних інвестиційних операцій та залишки на рахунках.

Ця фінансова інформація включає не лише поточні, але й рахунки в цінних паперах та депозитні рахунки в іноземних банках. Таким чином,

українські податкові органи зможуть донараховувати податки, наприклад, якщо іноземні активи не були добровільно задекларовані в Україні або якщо сума активів чи доходів, зазначених у декларації, була занижена.

Отже, запровадження CRS є важливим кроком на шляху до підвищення прозорості світової фінансової системи, мінімізації можливостей для ухилення від сплати податків та більш ефективного управління рухом капіталу і доходів резидентів України [221].

Досвід показує, що просте запровадження регуляторної системи трансфертного ціноутворення не забезпечує успіху. Незважаючи на запровадження відповідних правил понад 10 років тому, ще потрібно подолати численні бар'єри, оскільки практичне впровадження системи трансфертного ціноутворення включає багато факторів і податковим адміністраціям необхідно розраховувати на поєднання ресурсів, таких як чіткі правила, відповідна модель управління ризиками а також різноманітні варіанти ефективного підходу до платників податків [325].

Тобто можна стверджувати як про необхідність кардинальної перебудови інституційних механізмів розробки податкової політики, так і про ті вектори, що стосуються налагодження інституційного середовища її практичної реалізації. Власне, розробку нової концепції податкової політики варто здійснювати, базуючись на базових принципах оподаткування, наукових теоретичних напрацюваннях у сфері податків і з урахуванням сучасних економічних реалій та запитів бізнесу. Як зазначає К. Швабій, податкова політика країни – це мистецтво узгодження протиріччя між різними вимогами. З одного боку, це економічна ефективність та соціальна справедливість, а з іншого – ефективність адміністрування та зручність оплати податків. Серед безлічі можливих варіантів податкового компромісу важливо обрати такий, який сприятиме досягненню взаємовигідної рівноваги для всіх економічних агентів, що є суб'єктами податкових правовідносин [280].

Реалізація розробленої податкової політики передбачає проведення податкової реформи, основною метою якої є формування дієвої моделі податкової системи із прозорими правилами та механізмами стягнення

податків, яка б сприяла ефективному розвитку бізнесу. Безумовно, досягнення зазначеної цілі потребує пошуку відповідних найбільш оптимальних шляхів реалізації, що є досить складним завданням. Навіть розвинені країни світу сьогодні стикаються з недоліками у справлянні окремих податків і визнають потребу у вжитті заходів з їх удосконалення. Зокрема, експерти зазначають про те, що діюча в європейських країнах класична модель оподаткування прибутку наразі є морально застарілою. Заходи щодо її поліпшення насамперед спрямовані на те, щоб унеможливити розмивання податкової бази та ухилення від сплати податку [247]. Незважаючи на певні зрушення у цій сфері, завдяки налагодженню міжнародного податкового співробітництва з питань зменшення бази [301].

Наразі в українських урядових і експертних колах активно обговорюються різні ідеї реформування податкової системи. Серед найбільш кардинальних – це пропозиції вітчизняних урядовців щодо скорочення ставок основних податків – податку на прибуток, ПДВ і податку на доходи фізичних осіб до рівня 10 %, та ставки 0 % для єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду. Завдяки суттєвому скороченню податкового навантаження очікується зменшення стимулів до корупційних дій, створення сприятливих умов для розвитку бізнесу та залучення інвестицій в країну. Як аргументи, на користь доцільності таких заходів наводяться приклади окремих країн, в яких у цілях відновлення економік після військових конфліктів уряди вдалися до скорочення податків. Зокрема, йдеться про зниження ставки корпоративного податку з 15 до 12,5 % в Ірландії, ставки податку на прибуток з 13 до 10 % на Кіпрі, податкових ставок до рівня 10 % у Болгарії. Передбачається, що завдяки суттєвому зниженню податків у суб'єктів господарювання зменшаться стимули до оптимізації податкового навантаження й уникнення оподаткування та водночас вдасться розширити базу оподаткування за рахунок зменшення обсягів тіньових операцій і господарської діяльності [148].

С.В. Онишко звертає увагу на сумнівність високої ефективності втілення ідеї суттєвого скорочення ставок податків як засобу досягнення цілей розширення бази оподаткування. Це підтверджується практикою минулих

податкових реформ в Україні. Зокрема, йдеться про реформу 2016 р щодо зниження ЄСВ для роботодавців до рівня 22 % для усіх категорій платників (виняток: спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів), яка проводилась у цілях стимулювання до детінізації зарплат і легалізації зайнятості в Україні [268, с. 44]. Між тим, у 2016 р. надходження до державної скарбниці зросли приблизно на 36% порівняно з 2015 р., а місцеві бюджети поповнилися більш ніж на 50% [23, с. 1049].

Одним з ключових аспектів при проведенні податкових перевірок платників податків з питань дотримання вимог законодавства щодо трансфертного ціноутворення є визначення відповідних пріоритетів у контрольних заходах. Це досягається аналізом ризиків трансфертного ціноутворення. Світовий досвід підтверджує ефективність такого підходу, оскільки аналіз ризиків трансфертного ціноутворення дозволяє відбирати операції для податкових перевірок та визначати питання, які потребують дослідження під час проведення таких перевірок [135, с. 14].

Організація економічного співробітництва та розвитку вказує на існування трьох загальних ризикових сценаріїв у сфері формування трансфертних цін. Перший сценарій передбачає, що підприємства, які регулярно здійснюють операції з пов'язаними особами, можуть з часом призвести до послаблення податкової бази контрагентів у відповідній юрисдикції. Ця категорія ризиків може включати в себе будь-які операції між пов'язаними особами, які зменшують об'єм оподаткування, такі як великі обсяги продажів чи покупок товарів і послуг. Основна проблема полягає в тому, що при внутрішньогрупових операціях у багатьох випадках складно обґрунтовано встановити ціни. Це може стосуватися виплати відсотків, страхових внесків, винагороди за послуги, винагороди за управління, роялті та інше.

Другий сценарій передбачає, що ризики трансфертного ціноутворення можуть виникати через значні чи складні одноразові операції, включаючи реструктуризацію бізнесу та передачу основних активів, які генерують прибуток. Такі операції можуть значно впливати на податкову ситуацію

підприємств як у рік їх проведення, так і на постійній основі, оскільки нові платежі між пов'язаними сторонами потрібно аналізувати.

По-третє, ризики трансфертного ціноутворення можуть бути вищими, якщо група пов'язаних компаній не має ефективної внутрішньогрупової політики контролю, документування та перевірки ціноутворення в операціях з пов'язаними особами. З урахуванням цих трьох ризикових сценаріїв трансфертного ціноутворення консолідовані звіти міжнародних корпорацій для всіх країн, де вони діють, повинні містити інформацію, яка може допомогти податковим органам виявити ризикові індикатори, які виникають внаслідок регулярних або одноразових операцій [130, с. 251-252].

Ознайомлення з міжнародним досвідом аналізу ризиків у сфері трансфертного ціноутворення, якщо його ефективно впровадити, сприятиме в Україні розробці та створенню системи державного податкового контролю за цими операціями на основі якісних методів оцінки ризиків. Це дозволить ефективніше використовувати наявні ресурси й можливості як у контролюючих органів, так і серед платників податків, враховуючи актуальність цієї теми для вітчизняної податкової практики [165].

Аналіз ризиків у сфері трансфертного ціноутворення є ключовим у забезпеченні точного відбору та успішного проведення перевірок платників податків з урахуванням принципу «витягнутої руки» [107, с. 60]. Для аналізу таких ризиків М. Поляков пропонує удосконалити систему електронного адміністрування ПДВ та автоматичного контролю за дотриманням критеріїв оцінки ризиків для податкових накладних, автоматизувати роботу з Big Data. Також запровадити автоматичний обмін інформацією фінансового обліку відповідно до Міжнародних загальних стандартів звітності та використовувати автоматичний обмін міждержавною звітністю [165].

Для цілей роботи термін «управління податковими ризиками» стосується дій, які визначають, вимірюють і кількісно визначають податкові ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням і міжнародним оподаткуванням.

Як пише С. Серрано, для ефективного управління податковими ризиками необхідно провести інвентаризацію інформації, доступної податковій адміністрації, незалежно від того, чи була вона надана платниками податків у своїх податкових деклараціях, в інформаційній заяві або надходять від третіх сторін (банків, фондових бірж, клієнтів тощо) [325].

Коли йдеться про детальну інформацію, представлену в податкових деклараціях, виникають деякі конкретні запитання, зокрема:

1. Де можна знайти похідні фінансові операції та вплив вирахування/накопичення доходу?

- у звіті про фінансовий стан (балансі);
- у звіті про прибутки та збитки.

2. Де можна знайти інформацію про зобов'язання перед іноземними пов'язаними особами та фінансове навантаження від таких кредитів?

Труднощі, пов'язані з розкриттям конкретної інформації, посилюються, коли мова йде про операції з пов'язаними сторонами, міжнародні операції або корпоративну реструктуризацію, які істотний вплив на податкові платежі компанії або компаній, що належать до однієї бізнес-групи. Тому вкрай важливо визначити та кількісно оцінити наслідки цих відповідних операцій [325].

Одним із основних джерел інформації є звіт про прибутки та збитки. Основними його компонентами є продажі, собівартість продажів, операційні витрати, інші продукти та інші витрати (від припиненої діяльності) для отримання прибутку або збитку до оподаткування.

Згідно із стандартом IAS 1 «Подання фінансової звітності», прибутки та збитки можуть бути представлені двома способами: у комбінованому Звіті про сукупний дохід, який включає не лише прибутки та збитки, але й інший сукупний дохід, або в окремому Звіті про прибутки та збитки. Звіт в основному цікавить керівників, акціонерів та інвесторів, оскільки цей документ дозволяє оцінити прибутковість або збитковість бізнесу за конкретний період. Це дозволяє відстежувати зміни у доходах та витратах за різними видами діяльності, проаналізувати весь шлях від отримання виручки до чистого

прибутку або збитку для виявлення слабких місць, що потребують коригування. Крім того, він допомагає розуміти, де можна скоротити витрати для збільшення чистого прибутку. Звіт про прибутки та збитки включає різні категорії показників, які визначають кінцевий показник прибутку чи збитку: дохід; витрати на виробництво; комерційні, управлінські та адміністративні витрати; фінансові прибутки та витрати; інвестиційний дохід [144].

Важливими елементами є відшкодування, загальні знижки або знижки на продажі з однаковою прив'язкою до часу продажу, їх вплив оцінюється, щоб визначити, чи можуть ці доходи становити ризик з точки зору трансфертного ціноутворення.

Звіт про фінансовий стан – це не тільки бухгалтерський звіт, який відображає економічний і фінансовий стан компанії в будь-який момент часу – він розкриває спосіб, у який працює бізнес; через борг або власний капітал, з нематеріальними чи основними активами, надаючи послуги чи маючи запаси, як холдингову компанію чи дочірню компанію тощо. У звіті показано не лише економічну ситуацію, але й її операційну структуру, що є важливим питанням для аналізу ризиків. Операції з пов'язаними та міжнародними контрагентами можна помітити в балансі, щоб допомогти визначити потенційні податкові ризики [144].

Згідно з п. 3 р. І нацстандарту бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 7 лютого 2013 р. № 73, баланс (звіт про фінансовий стан) представляє собою документ, який на певну дату відображає активи, зобов'язання та власний капітал підприємства [188]. Таблиця «Звіт про фінансовий стан» показує вибрану інформацію щодо певних операцій, таких як іноземна кредиторська/дебіторська заборгованість або іноземні борги, які можуть становити ризик через загальне вирахування процентних витрат, що може зменшити податкову базу. Інші позиції, такі як запаси, машини та обладнання, будівлі, земля, відстрочені витрати та надзвичайні витрати, допомагають ідентифікувати операції, що проводяться з метою зменшення податкових платежів [144].

Фактори, які впливають на вибір методу трансфертного ціноутворення, включають організаційну структуру підприємства (та групи підприємств), характеристики продукції (товарів, послуг), організацію виробництва та специфіку технологічного процесу, стратегію ведення бізнесу, стабільність зовнішнього середовища, ситуацію на ринку товарів, країну збуту (виробництва) та інші аспекти [267, с. 75].

Важливим превентивним інструментом для зменшення діяльності, яка може негативно вплинути на сплату податків є оцінка ризиків. Він зосереджений на відомих ризикованих формах поведінки та спрямований на стандарти звітності, системи використання інформації, ідеологію та концептуальну основу. Це, зокрема, встановлені стандарти, що визначають інформацію, яку повинні подавати платники податків для збору, оцінки та раннього виявлення ризиків у сфері; комп'ютерні системи, які дозволяють команді використовувати та обробляти інформацію, надану платниками податків. Що стосується ідеології і концептуальної основи, найбільшою проблемою є ідентифікація платників податків (контрольованих суб'єктів), їхніх можливих ситуацій високого ризику та операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням або міжнародним оподаткуванням [325].

Згідно з загальними принципами трансфертного ціноутворення, встановленими в пункті 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України, основною метою контролю трансфертного ціноутворення є перевірка коректності та повноти обчислення та сплати податку на прибуток підприємств. Пунктом 39.1.1 ст. 39.1 Податкового кодексу України встановлено обов'язок платника податку, який бере участь у контрольованій операції, визначати свій оподатковуваний прибуток згідно з принципом «витягнутої руки». Невиконання правил трансфертного ціноутворення призводить до коригування об'єму оподаткованого прибутку платника податку. Крім того, як видно з визначень кожного з принципів трансфертного ціноутворення (пункти 39.1.1–39.1.4 ст. 39.1 Податкового кодексу України), вимога щодо застосування принципу «витягнутої руки» стосується лише контрольованих операцій. Згідно з пунктами 39.2.1.1 і 39.2.1.4 пункту 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України,

критерієм для визначення господарських операцій, які підлягають контролю, є їхній вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків [256, с. 10].

Податок на прибуток вважається найбільш складним серед усіх прямих податків, його адміністрування й економічний характер неоднозначні. Пряма залежність між розміром прибутку та оподатковуваною сумою зменшує стимули у виробників до об'єктивності у визначенні оподатковуваної бази, спонукає до ухилення від сплати податків та використання податкових схем при визначенні податкових зобов'язань [див.: 238, с. 104].

Ще одним загальним критерієм для визнання господарської операції контрольованою відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України є зовнішньоекономічний характер операції, тобто учасником такої операції обов'язково повинен бути нерезидент. Згідно з пунктом 39.2.1.1 пункту 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України, контрольовані операції включають в себе господарські операції платників податків, які можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств цих платників податків. Зокрема:

а) господарські операції, які проводяться з пов'язаними нерезидентами, включаючи випадки, передбачені пунктом 39.2.1.5 пункту 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України;

б) зовнішньоекономічні транзакції із продажу та/або закупівлі товарів та/або послуг через комісійних агентів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються із нерезидентами, які мають реєстрацію в державах (територіях), включених до переліку, схваленого Кабінетом Міністрів України, згідно з пунктом 39.2.1.2 пункту 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України, або які є резидентами цих держав;

г) господарські операції, які здійснюються із нерезидентами, що не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), включаючи дохід, отриманий за межами країни реєстрації відповідного нерезидента, та/або дохід, який не є резидентним для цілей оподаткування в країні, в якій він зареєстрований як юридична особа;

г) господарські операції (включаючи внутрішньогосподарські розрахунки), які проводяться між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні.

Як видно, всі визначення, наведені в пункті 39.2.1.1 пункту 39.2.1 ст. 39 Податкового кодексу України, включають посилання на нерезидентів, які є або стороною господарської операції (підпункти «а», «в», «г»), або є комісіонерами згідно з угодою комісії з платником податків (підпункт «б»), або нерезиденти здійснюють операції (внутрішньогосподарські розрахунки) через своє постійне представництво, яке здійснює діяльність в Україні (підпункт «г») [256, с. 12-13].

Залежно від економічної та правової ситуації в кожній країні застосовуються різні підходи до оцінки ризику. Наприклад; складні комп'ютерні системи можуть бути використані для порівняння фінансових результатів, зазначених платниками податків у їхніх податкових деклараціях, із показниками та наявними економічними даними у рамках процесу визначення конкретних випадків підвищеного ризику.

Однією зі змінних, що враховуються в моделі оцінки ризику, є релевантність транзакцій, що визначає основні ризики, які необхідно виокремити. Крім того, встановлення того, який тип транзакцій має найбільші суми (тобто операції з продажу, закупівлі запасів, відсотки, загальні послуги, роялті, технічна допомога тощо), може допомогти у кількісній оцінці та визначенні пріоритетів податкових ризиків, які найбільше стосуються податкового адміністрування. Крім того, інформацію можна класифікувати шляхом визначення юрисдикцій, у яких узгоджено транзакції, як точки входу чи виходу. Наприклад, якщо платник податків експортує всю свою продукцію до Сполучених Штатів, а наступного року така ж продукція експортується до Швейцарії, це може свідчити про реструктуризацію діяльності компанії, яку слід проаналізувати для визначення податку [144].

Крім того, імпортно-експортні операції або цифрові рахунки-фактури також можуть бути важливими джерелами інформації для оцінки ризику трансфертного ціноутворення. Хоча ці джерела не створені для ідентифікації транзакцій пов'язаних сторін, вони можуть бути корисними для певних

галузей, таких як гірничодобувна промисловість, де існує міжнародна ринкова ціна, яку можна порівняти з цінами між пов'язаними сторонами.

Крім того, цифрове виставлення рахунків дає змогу порівнювати операції між пов'язаними сторонами з операціями між незалежними контрагентами, такими як продаж акцій, основних засобів, нематеріальних активів тощо. Ця система дає додаткову перевагу отримання та аналізу інформації в режимі реального часу або майже одразу після завершення транзакцій [144].

Відповідна оцінка ризику дозволяє, серед іншого:

- визначити ризики трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування для кожного конкретного платника податків;
- допомогти податковій адміністрації у визначенні рівня ризику кожного платника податків з метою встановлення рівня деталізації в процесі аудиту;
- сприяти податковим адміністраціям розробити практичний і послідовний стратегічний план перевірок транзакцій та інших ситуацій, які створюють ризик [325].

С. Серрано пропонує наступні індикатори ризику:

- вплив на валову прибутковість/операційну прибутковість (нестандартні результати або збитки). Операції з пов'язаними сторонами впливають на валовий або операційний рівні, тому цей показник може допомогти визначити, знаходиться валовий чи операційний прибуток в межах розумного параметра.
- вплив на валову прибутковість/операційну прибутковість (низькі результати та збитки). Операції з пов'язаними сторонами впливають на валовий або операційний рівень, тому цей показник є доречним для визначення того, чи підтримує дохідність цих рівнів прийнятний параметр, тобто чи не знаходиться він нижче стандартного зовнішнього порівняння компаній у секторі, галузевого стандарту і навіть консолідована прибутковість групи, до якої належить платник податків, яка інколи може бути надто високою та генерувати окремі або регулярні збитки;

- вплив на фінансові показники (борг і надмірні відсотки). Компанії здійснюють операції, що впливають із відносин між самими пов'язаними сторонами. Вони за своєю природою означають значні ризики.

- вплив на прибутковість податків (нефінансові фінансові поняття). З точки зору прибутковості, між прибутком до оподаткування та оподатковуваним прибутком існують відмінності та впливи, які іноді стосуються операцій пов'язаних сторін, які необхідно проаналізувати. З цієї причини треба також повинні оцінити, чи показує податкова прибутковість розумну тенденцію, яка відповідає уявленню про бізнес платника податків, а не штучним ситуаціям, спрямованим на її зниження [293, с. 12].

На підставі аналізу документів ОЕСР, ООН та ЄС, В.В. Кругляк склав орієнтований перелік факторів ризику у трансфертному ціноутворенні, який, відповідно, не вичерпним, бо не можна виключати наявності інших показників, які вказують на можливі ризики у цій області. Окремі операції можуть відповідати не одному, а навіть декільком пунктам у цьому переліку. Можлива неправильна експлуатація правил трансфертного ціноутворення може бути викликана наявністю таких показників, але їх присутність не обов'язково свідчить про це. Наведений перелік індикаторів і пояснення до них можуть служити вказівкою на неналежне використання цих правил:

1. Постійні, довгострокові або повторювані збитки, низька рентабельність інвестицій: неперервне отримання збитків рік за роком без прийняття рішень, які б вказували на намагання змінити бізнес-операції або умови фінансування, може бути доказом невідображення дійсної діяльності в звітах.

2. Відхилення у ефективній ставці податку: значна різниця між ефективною податковою ставкою на рівні групи та фактичними ставками, які використовує суб'єкт, може свідчити про трансфертне ціноутворення, де значна частина прибутку переміщується до низькооподаткованих юрисдикцій.

3. Операції з пов'язаними сторонами в країнах з низькими ефективними/маржинальними податковими ставками (низькоподаткові країни), особливо з «закритими» юрисдикціями, з яких податкова інформація надто

рідко передається компетентним органам. У разі взаємодії з низькооподаткованими пов'язаними сторонами є ризик недооцінки прибутку та невірною приписування надприбутків стороні з низькооподатковуваної юрисдикції.

4. Операції з пов'язаними сторонами в офшорах: компанії, які мають низький прибуток або збитки на місцевому рівні, здійснюють значні транскордонні операції з пов'язаними сторонами в офшорних юрисдикціях, де частина групи є більш прибутковою в порівнянні.

5. Група (учасник групи) веде діяльність у юрисдикціях, які мають ризики, обумовлені BEPS. Рекомендується використовувати «чорні» та «сірі» списки юрисдикцій (країн), які готує FATF, ОЕСР.

6. Комерційні відносини з пов'язаними сторонами в юрисдикціях з агресивним/суворим режимом трансфертного ціноутворення. Корпоративна група, ймовірно, встановлює трансфертні ціни на користь цієї юрисдикції. з більш агресивними правилами через високий ризик перевірки в першій.

7. Значні комерційні відносини з компаніями в «домашній» юрисдикції МНП або в юрисдикції, де розташована (котирується на біржі) холдингова компанія.

8. Значні комерційні відносини з компаніями в юрисдикціях, які використовують «безпечні гавані» або подібні правила, що не завжди відповідають принципу «витягнутої руки».

9. Значний або непропорційний дохід у низькооподатковуваних юрисдикціях.

10. Існування централізованих ланцюжків поставок у юрисдикціях з податковими пільгами, тобто централізованих постачальників або маркетингових компаній, розташованих у країнах з низьким або нульовим рівнем оподаткування, а не в тій же самій країні або регіоні, що й основні клієнти та/або постачальники групи.

11. Негативна історія дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання. Фактично, це є група факторів або індикаторів, а не одинокий

фактор. Кожна податкова адміністрація самостійно вирішує, які саме ознаки свідчать про погану історію суб'єкта господарювання.

12. Неналежна документація з трансфертного ціноутворення або її відсутність – відсутність доказів використання трансфертних цін та методів їх розрахунку, що ставить під сумнів надійність самих цін.

13. Значні відмінності між прибутком окремих компаній групи та прибутком групи в цілому.

14. Значне зменшення прибутку місцевої компанії після її придбання групою МНП.

15. Негативні результати, які не відповідають галузевим стандартам/нормам або виконуваним функціям - результати керованого підприємства у відповідній країні, що не відповідають галузевим стандартам або виконуваним функціям.

16. Відхилення в показниках рентабельності порівняно з галузевими стандартами/нормами або показниками рентабельності потенційно порівняльних компаній.

17. Відхилення в показниках рентабельності порівняно зі сторонами, пов'язаними або загальними результатами групи.

18. Коливання прибутку (збитку) та показників рентабельності, які суперечать тенденціям ринку.

19. Передача або використання нематеріальних активів сторонами, пов'язаними. При таких операціях виникають складнощі з оцінкою, особливо якщо нематеріальні активи є унікальними і, отже, порівняльних операцій немає.

20. Операції з надання внутрішньогрупових послуг.

21. Питання формування цін при переміщенні активів під час бізнес-реструктуризації були ретельно розглянуті ОЕСР. Результати цього аналізу опубліковано як новий розділ IX у Настанові ОЕСР про утворення цін при переміщенні активів для мультинаціональних компаній та податкових установ [142, с. 279].

22. Особливі форми виплат – внески за страхування, роялті та витрати за управління пов'язаними сторонами можуть збільшити ризики трансфертного

ціноутворення, оскільки існує небезпека того, що такі виплати не відображають справжню ціну чи дійсно сплачуються пов'язаною стороною.

23. Зайві борги та/або витрати на проценти – борги, які здаються надто великими, або ставки процента, які можуть бути вищими за ринкові ставки.

24. У певних юрисдикціях високі витрати або висока частка виручки (доходів) від операцій з пов'язаними сторонами можуть вказувати, що навіть невелике ускладнення в трансфертному ціноутворенні може суттєво вплинути на оподаткування.

25. Результати діяльності відрізняються від потенційних порівняльних юрисдикцій – розходження між юрисдикцією та обраною для порівняння можуть бути обумовлені BEPS.

26. Учасники групи здійснюють обмежену, але значущу діяльність в окремій юрисдикції, при цьому отримують значний прибуток.

27. Учасники групи проводять істотну діяльність в окремій юрисдикції, але мають низький прибуток (або зазнають збитків).

28. Учасники групи здійснюють діяльність в юрисдикції та отримують значний прибуток, але мають низький рівень сплачених податків..

29. Група здійснює активну діяльність у юрисдикціях, де застосовується менша ставка або рівень оподаткування – конкретний вид рухомої діяльності (володіння або управління інтелектуальною власністю; закупівлі; продажі, маркетинг чи дистрибуція; внутрішньогрупове фінансування чи страхування) може бути обумовлений BEPS.

30. Права на інтелектуальну власність відокремлені від суміжних видів діяльності в межах групи – цінні права на інтелектуальну власність можуть використовуватися для виведення оподатковуваного прибутку з інших юрисдикцій.

31. До групи входять компанії з подвійним резидентством, що може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.

32. До групи входять компанії, які не є податковими резидентами, що може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.

33. Група розкриває прибутки без зазначення резидентства, що може вказувати на поведінку, пов'язану з BEPS.

34. Інформація, наведена у фінансовій звітності групи, не відповідає інформації, раніше поданій суб'єктом господарювання (учасником) груп – це може піддавати сумнівам точність як Звіту СбС, так і інформації, раніше поданої учасником групи.

35. Нефіскальні фактори, які можуть викривляти ціни. Наприклад, необхідність дотримання неподаткових законів і правил (митні збори, правила контролю за цінами, антидемпінгові закони) або внутрішньогрупові стимули руху грошових коштів, що впливають з політики керівництва групи щодо місця обліку прибутку або способу виплати дивідендів [107, с. 61-62].

С.С. Брехов з колегами пропонує орієнтовний перелік індикаторів ризиків у формуванні трансфертних цін згідно з документами міжнародних організацій та наказами Міністерства Фінансів України, які можуть використовуватися для оцінки ризиків порушення принципу «витягнутої руки» під час проведення контрольованих операцій. Дослідники розробили даний перелік з урахуванням рівня показника ризику, який поділили на три блоки: високий середній і низький. Розглянемо перший, як найбільш важливий, до якого входять наступні індикатори.

1. Постійні, тривалі або періодичні (повторювані) втрати; низький дохід від інвестицій.

Тривале виникнення збитків (втрат) без підтвердження прийняття рішень, які свідчили б про спроби змінити бізнес-операції або умови фінансування. Отримання збитків може свідчити про те, що звітні результати не відображають справжню цінність діяльності.

2. Розбіжність у рівні ефективного оподаткування.

Значна відмінність між рівнем оподаткування всієї групи та фактичними ставками, що застосовуються окремим суб'єктом, може бути результатом використання трансфертних цін, коли значна сума прибутку переміщується до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування.

3. Операції з партнерами, які знаходяться у регіонах із менш високими податковими ставками (тобто, у країнах з низькими податковими нормами), особливо з так званими «закритими» ринками, де ймовірно, податкова інформація не буде надаватися за запитом відповідних органів. Якщо проводяться операції з такими партнерами, існує ризик неправильного визначення прибутку та неправомірного віднесення прибутку до країни з низькими податковими ставками.

4. Операції за непрямыми контрактами (поставками) через (за участю) пов'язаних сторін в офшорах.

5. Значні торговельні взаємовідносини з пов'язаними сторонами у країнах з жорсткими/обмеженими правилами формування трансфертних цін. Корпоративна група може більш імовірно встановлювати трансфертні ціни на користь країни з жорсткими (обмежувальними правилами ТЦ) за рахунок менш жорсткої країни завдяки більш високій ймовірності детальної перевірки в першій країні.

6. Значний або непропорційний прибуток у країнах з низьким рівнем оподаткування.

7. Великі розбіжності між прибутком певного суб'єкта господарювання у групі та загальним прибутком групи.

8. Заборгованість, що перевищує обсяг можливого боргу підприємства або високі відсоткові ставки, які можуть перевищувати ринкові показники.

9. Учасники групи здійснюють свою діяльність у певній юрисдикції, отримуючи великий прибуток, проте сплачують мінімальні податки. Такі результати можуть бути пов'язані зі стратегіями міжнародного податкового уникнення (BEPS).

10. Група здійснює діяльність у різних країнах, де сплачує менші податки. Певні види цієї діяльності, такі як володіння чи керування інтелектуальною власністю (IP), закупівлі, продажі, маркетинг чи розподіл, внутрішньогрупове фінансування або страхування, можуть бути обумовлені BEPS.

11. Заява про від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності.

12. Виконання операцій з продажу продукції (товарів, послуг) за ціною, нижчою за її витрати на виробництво.

13. Різниця між вартістю виробництва реалізованих товарів, послуг чи робіт та чистим доходом від їх продажу не перевищує 10% від собівартості виробленої продукції.

14. Декларування експортних та/або імпорتنих операцій без їх реального проведення.

15. Фінансові відхилення в розмірах прибутку або збитку, які відображаються у фінансовій звітності відповідно до стандартів бухгалтерського обліку чи міжнародних стандартів фінансової звітності, порівняно з податковою звітністю, що перевищують 10%.

16. Однією з ключових рис угоди (операції) є отримання податкових переваг, що вказує на можливий ризик відсутності комерційної мети в термінології Податкового кодексу.

17. Придбання компанії, яка не приносить прибутку, і наступне припинення її діяльності.

18. Циркулярні операції, також відомі як «карусельні операції», що представляють собою переміщення коштів або фондів по колу шляхом залучення інших суб'єктів господарювання, які не здійснюють інших комерційних функцій або операцій, що взаємно компенсуються або анулюються.

19. Здійснення операцій (виконання дій) окремими суб'єктами господарювання або учасниками групи в країні з односторонніми правилами «податкової гавані».

20. Передача функцій, ризиків та активів між компаніями у межах однієї корпоративної групи через кордон, після якої за три роки фактичний річний дохід до вирахування дивідендів та податків становить менше ніж 50% від прогнозованого [263, с. 133-135].

Наведені вище індикатори досить глибоко розкривають можливі ризики трансфертного ціноутворення, але досить складні в оперативному використанні

в умовах обмежених строків та/або великих обсягів інформації, що потребує опрацювання.

Висновки до Розділу 3.

1. Запропонований перелік індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення для оперативного використання в умовах обмежених строків та/або великих обсягів інформації, що потребує опрацювання.

Зважаючи на деякі подібності та пов'язаність пунктів, можна згрупувати їх таким чином:

1) фінансові показники:

- перманентні збитки без ознак корекції бізнес-операцій;
- від'ємний фінансовий результат від операційної діяльності;
- різниця між вартістю виробництва та чистим доходом не перевищує 10% від собівартості;

2) оподаткування:

- значні розбіжності між прибутком окремого суб'єкта та загальним прибутком групи;
- великий прибуток в країнах з низьким оподаткуванням;
- мінімальні податки при великому прибутку у певних юрисдикціях;
- декларація операцій без їх реального проведення;

3) трансакції та партнери:

- операції з партнерами у країнах з низькими податковими ставками;
- трансакції з пов'язаними сторонами у офшорних юрисдикціях;

4) фінансові аномалії:

- відхилення між фінансовою та податковою звітністю;
- значний прибуток при мінімальних податках;
- заборгованість, що перевищує можливий (з урахуванням галузі діяльності і наявних активів) борг підприємства;

5) стратегічні операції та угоди:

- отримання податкових переваг як ключової переваги угоди;

- придбання компаній без прибутку для збільшення податкової відповідальності.

6) операції з ознаками фіктивності:

- декларація операцій без їх реального проведення;
- карусельні операції з переміщенням коштів;

7) негативна групова діяльність: передача функцій, ризиків та активів між компаніями групи з наступною «втратою» доходів;

8) операції у країнах – «податкових гаванях»;

9) укладання низькодохідних міжнародних контрактів протягом тривалого строку.

Ці ознаки можуть свідчити про ризик маніпуляцій трансфертним ціноутворенням, що потребує уваги та можливої перевірки з точки зору відповідності діяльності суб'єкта підприємництва нормам податкового законодавства.

2. Модель оцінки реальних та потенційних податкових втрат в контексті трансфертних цін – це інструмент або методологія, спрямований на оцінку можливих втрат податків унаслідок маніпулювання трансфертними цінами. Ця модель враховує різноманітні аспекти оподаткування, включаючи зміни у цінах та обсягах торгівлі між пов'язаними сторонами, що можуть призвести до недооцінки чи переоцінки активів, товарів чи послуг. Мета полягає в ідентифікації, аналізі та оцінці можливих втрат податків для уникнення таких практик та забезпечення справедливості й прозорості в оподаткуванні.

Алгоритм оцінки податкових втрат у контексті трансфертних цін включає:

- збір даних: отримання інформації про фінансові та трансакційні операції пов'язаних компаній, їх фінансові звіти;
- аналіз індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення;
- розробка стратегій мінімізації ризику;
- внесення корекцій для попередження втрат: впровадження коригувань до трансфертних цін з метою уникнення податкових втрат.

ВИСНОВКИ

1. Визначені теоретичні засади фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення.

Встановлено, що теоретичні засади фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення полягають у розробці та впровадженні стратегій і політик, які забезпечують ефективний контроль держави над оподаткуванням транснаціональних корпорацій і їхнім використанням трансфертних цін для мінімізації податкових зобов'язань. Основні теоретичні засади фіскальної безпеки в цьому контексті включають:

- прозорість і облік: важливо вимагати від транснаціональних корпорацій здійснювати чіткий облік та звітування про свою діяльність, включаючи операції з переміщенням матеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності;
- узгодженість з міжнародними стандартами: країни повинні дотримуватися міжнародних стандартів і рекомендацій організацій, таких як ОЕСР, щодо регулювання трансфертного ціноутворення та обміну інформацією між країнами;
- розробка та прийняття законодавства, яке дозволяє ефективно контролювати та регулювати оподаткування трансфертних операцій та надавати органам податкового контролю необхідні повноваження для впровадження цих політик;
- міжнародне співробітництво між країнами та обмін інформацією.
- постійний моніторинг та аналіз трансфертних операцій.

Дістала подальшого розвитку концепція фіскальної безпеки, яка визначається як стан фінансової стійкості та здатності держави до управління фінансами, а також до забезпечення сталого розвитку та задоволення потреб суспільства. Фіскальна безпека є важливим аспектом економічної безпеки країни, оскільки вона впливає на стабільність фінансової системи, економічний розвиток та соціальний добробут.

Для обґрунтування та дослідження теоретико-методологічних засад фіскальної безпеки, розглянуті такі ключові аспекти цієї концепції:

- **фіскальна політика:** фіскальна безпека безпосередньо пов'язана з фіскальною політикою держави, яка включає в себе збір та розподіл податків, управління бюджетом та контроль за грошовими потоками. Забезпечення фіскальної безпеки передбачає розробку ефективної фіскальної політики, яка б забезпечила сталу фінансову базу для держави;

- **фінансова стійкість:** фіскальна безпека передбачає, що держава повинна мати достатні резерви та фінансові ресурси для покриття своїх фінансових зобов'язань і реагування на економічні кризи;

- **ефективність управління ресурсами:** фіскальна безпека передбачає ефективне управління фінансовими ресурсами. Це означає мінімізацію ризиків фінансового мародерства, зловживань та корупції. Для цього необхідно розвивати систему фінансового контролю та аудиту;

- **фіскальна безпека** передбачає раціональну систему оподаткування, яка б забезпечила стабільний приток доходів у бюджет, при чому податкові пільги та послаблення не повинні призводити до надмірного зменшення доходів.

- **макроекономічна стабільність** передбачає уникнення інфляції, раціональне управління валютним курсом та уникнення фінансових криз.

- **соціальна справедливність** означає, що система фінансування держави повинна бути справедливою та враховувати інтереси різних соціальних груп.

2. Обґрунтовано теоретико-методологічні засади фіскальної безпеки.

Дістала подальшого розвитку концепція фіскальної безпеки, яка визначається як стан фінансової стійкості та здатності держави до управління фінансами, а також до забезпечення сталого розвитку та задоволення потреб суспільства. Фіскальна безпека є важливим аспектом економічної безпеки країни, оскільки вона впливає на стабільність фінансової системи, економічний розвиток та соціальний добробут.

3. Проаналізовано методи оцінки фіскальної безпеки в умовах трансфертного ціноутворення.

Визначено, що для дослідження та оцінки фіскальної безпеки можуть бути використані різні методологічні підходи, включаючи аналіз фінансових показників, моделювання економічних сценаріїв, порівняльний аналіз міжнародної практики та ін.

4. Розглянуті моделі та стандарти трансфертного ціноутворення, правила BEPS та етапи їх імплементації в українське законодавство.

Зазначено, що BEPS є міжнародною ініціативою, спрямованою на боротьбу з такими стратегіями та практиками міжнародного податкового планування, які можуть призвести до того, що компанії переміщують свій прибуток з високооподатковуваних юрисдикцій в низькооподатковувані або навіть неоподатковувані юрисдикції. Основна мета BEPS полягає в забезпеченні справедливого та ефективного оподаткування прибутку компаній відповідно до реального місця їхньої діяльності. Ефективність застосування правил BEPS в будь-якій державі, включаючи Україну, може бути оцінена з різних точок зору, серед яких:

- впровадження міжнародних стандартів: Україна вносить зміни до свого податкового законодавства, щоб відповідати рекомендаціям BEPS;
- міжнародна співпраця: Україна співпрацює з іншими країнами та міжнародними організаціями в області оподаткування, щоб впровадити та ефективно застосовувати правила BEPS. Це включає в себе обмін інформацією та спільну боротьбу з податковими ухиляннями;
- моніторинг і оцінка: в Україні для того, щоб виявити прогалини та удосконалити заходи боротьби з податковими ухиляннями важливо вести моніторинг та оцінку ефективності застосування правил BEPS.

5. Проаналізовано структуру системи податкового адміністрування трансфертних цін.

Встановлено, що структура системи податкового адміністрування трансфертних цін включає кілька ключових елементів та процесів, призначених для контролю та оподаткування міжнародних операцій між пов'язаними особами, основними компонентами цієї системи є:

- законодавство, яке визначає правила та норми, що стосуються трансфертного ціноутворення. Воно визначає правила та процедури визначення адекватної вартості угод між пов'язаними особами, щоб уникнути ухилення від оподаткування;

- органи контролю, що відповідають за моніторинг дотримання цих правил;

- процедури аналізу та перевірки, які дозволяють оцінити відповідність трансфертних цін ринковим стандартам. Це включає оцінку вартості активів, послуг, або інтелектуальної власності, що обмінюються між пов'язаними структурами.

- міжнародні стандарти та рекомендації, які впливають на трансфертне ціноутворення.

- превентивні заходи з метою уникнення можливих порушень у сфері трансфертних цін.

- міжнародний обмін інформацією.

6. Визначено ефективність податкового контролю, як механізму запобігання податкових втрат.

Ефективність податкового контролю – це міра того, наскільки успішно і ефективно податкові органи або система податкового адміністрування здатні виявити, зупинити та запобігти податковим втратам, які можуть виникнути внаслідок податкових ухилень, недекларованих операцій, невідповідності податкового законодавства тощо.

7. Фактори і обставини, які впливають на вибір підприємствами конкретного підходу до визначення цін на товари та послуги, що переміщуються між пов'язаними сторонами в міжнародній торгівлі є детермінантами вибору моделі трансфертного ціноутворення, серед яких найбільш важливі:

- норми та законодавство в сфері трансфертного ціноутворення можуть відрізнятися в різних країнах і визначати, які методи та підходи повинні використовувати підприємства. Це може включати в себе такі аспекти, як

обов'язкові документація, вимоги до розкриття інформації, процедури відповідних компетентних органів;

- галузь діяльності може впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення. Наприклад, для компаній, що виробляють фізичні товари, можуть бути важливі методи, пов'язані з визначенням оптових цін на вироби. В той час як для компаній, які надають послуги, можуть бути важливі інші методи, пов'язані з оцінкою послуг і розподілом доходів;

- можливість диференціації методів: компанії з глобальною діяльністю можуть використовувати різні методи трансфертного ціноутворення для різних ринків, залежно від обставин та регуляторних вимог у кожній країні;

- специфічні ринкові умови, включаючи рівень конкуренції, можуть впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення;

- ефективність системи контролю та судова практика та рівень корупції впливають на рівень агресивності податкового планування.

8. Розглянуто детермінанти вибору моделі трансфертного ціноутворення та методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки».

Встановлено, що детермінантами вибору моделі трансфертного ціноутворення є фактори і обставини, які впливають на вибір підприємствами конкретного підходу до визначення цін на товари та послуги, що переміщуються між пов'язаними сторонами в міжнародній торгівлі, серед яких найбільш важливі:

- норми та законодавство в сфері трансфертного ціноутворення можуть відрізнятися в різних країнах і визначати, які методи та підходи повинні використовувати підприємства;

- галузь діяльності може впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення;

- можливість диференціації методів: компанії з глобальною діяльністю можуть використовувати різні методи трансфертного ціноутворення для різних ринків, залежно від обставин та регуляторних вимог у кожній країні;

- специфічні ринкові умови, включаючи рівень конкуренції, можуть впливати на вибір моделі трансфертного ціноутворення;

- ефективність системи контролю та судова практика та рівень корупції впливають на рівень агресивності податкового планування.

9. Проаналізовано світові тенденції протидії маніпулюванню трансфертними цінами.

Встановлено, що світові тенденції у протидії маніпулюванню трансфертними цінами в основному спрямовані на забезпечення більшої прозорості та ефективного контролю в цій сфері. Країни та міжнародні організації активно співпрацюють для вдосконалення правил та стандартів у цьому питанні. Зростає важливість обміну інформацією між країнами, що дозволяє виявляти та уникати використання схем ухилення від оподаткування через трансфертні ціни.

Впроваджуються механізми, такі як OECD/G20, BEPS та директиви Європейського Союзу, спрямовані на удосконалення стандартів, які регулюють трансфертне ціноутворення.

10. Розроблено моделі оцінки реальних та потенційних податкових втрат в умовах застосування трансфертних цін.

Визначено, що модель оцінки реальних та потенційних податкових втрат в контексті трансфертних цін – це інструмент або методологія, спрямований на оцінку можливих втрат податків унаслідок маніпулювання трансфертними цінами. Ця модель враховує різноманітні аспекти оподаткування, включаючи зміни у цінах та обсягах торгівлі між пов'язаними сторонами, що можуть призвести до недооцінки чи переоцінки активів, товарів чи послуг. Мета полягає в ідентифікації, аналізі та оцінці можливих втрат податків для уникнення таких практик та забезпечення справедливості й прозорості в оподаткуванні.

Алгоритм оцінки податкових втрат у контексті трансфертних цін включає:

- збір даних: отримання інформації про фінансові та трансакційні операції пов'язаних компаній, їх фінансові звіти;

- аналіз індикаторів виміру ризиків трансфертного ціноутворення;
- розробка стратегій мінімізації ризику;
- внесення корекцій для попередження втрат: впровадження коригувань до трансфертних цін з метою уникнення податкових втрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєва А., Ігнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 85-95.
2. Бантон В. Д., Тарангул В. І. Фіскальна політика та механізм її реалізації. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. № 21. С. 30-35.
3. Бжезінський З. Велика шахівниця. Львів – Івано-Франківськ : Лілея-НВ, 2000. 236 с.
4. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2019. 189 с.
5. Борейко Н. М., Параниця Н. В., Параниця С. П. Оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на прикладі податкових відомств країн-членів Європейського Союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 5-6. С. 17-23. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.5—6.17
6. Борисюк О. Шляхи оптимізації державного бору в сучасних умовах. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2015. № 1. С. 39-43.
7. Бритова Г.В., Скрильник Є.В. Роль бюджетно-податкової сфери у підвищенні фіскальної безпеки держави. *Аспекти публічного управління*. 2017. Т. 5. № 5-6. С. 44-51.
8. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. 2009. № 4. С. 131-137.
9. Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С. Податковий контроль: підручник. К.: Хай-Тек Прес, 2007. 356 с.
10. Бутенко Т.В., Круковська Л.М. Трансфертне ціноутворення в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 15. С. 43-46.
URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=

FILA=&2_S21STR=Nvmgu_eim_2016_15_12 (дата звернення: 09.10.2023).

11. Вайцеховська О.Р. Міжнародний фінансовий правопорядок: теоретичні засади та актуальні проблеми в умовах глобалізації: дис. ... д-ра юрид. наук. Х., 2020. 489 с.

12. Вайцеховська О.Р. Фінансова національна безпека як складова фінансового суверенітету. *Публічне право*. 2019. № 1 (33). С. 96-102.

13. Вакульчик О.М., Рябич О.В. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка»*. 2014. № 1. С. 10-16.

14. Валігура В.А. Опорний конспект лекцій з дисципліни «Податковий контроль». К. Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна». 95 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/retrieve/52225/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%86%D1%96%D0%B9.pdf>. (дата звернення: 25.10.2023).

15. Варналій З. Економічна безпека України в умовах війни та повоєнний час. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання] : збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. С. 397-401.

16. Вартість банківського бізнесу: монографія; за заг. ред. д-ра екон. наук А. О. Єпіфанова та д-ра екон. наук С. В. Леонова. Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2011. 295 с.

17. Васильчишин О.Б. Фінансова безпека банківської системи України в умовах загрозливих тенденцій виведення капіталу. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2018. Том 29 (68). №1. С. 73-83.

18. Васильчишин О.Б. Фінансова безпека банківської системи України: філософські детермінанти : моногр. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 358 с.

19. Васюк Є.А. Трансфертне ціноутворення як інструмент трансфертної політики ТНК. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 24. С. 25-29.

20. Вдовиченко А. Як оцінити фіскальну політику. Сайт експертних оцінок співробітників Національного банку України. 26.04.2019. URL: https://expla.bank.gov.ua/expla/news_0054.html (дата звернення: 11.08.2023).

21. Великий енциклопедичний юридичний словник / За редакцією акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. 992 с.

22. Висновок на проект Закону України «Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Організацією економічного співробітництва та розвитку щодо привілеїв, імунітетів і пільг, наданих Організації та Офісу Організації в Україні». № 0186 від 30.01.2023. Головне науково-експертне управління ВР України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1639418> (дата звернення: 25.10.2023).

23. Височина А.В., Таранченко А.Д. Фіскальна ефективність податку на прибуток для держави та бізнесу. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. С. 1047-1053.

24. Вітліна М.О., Шульга Т.М. Міжнародні заходи протидії ухиленню від сплати податків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 178-180.

25. Власова О.Є. Податковий менеджмент та адміністрування : конспект лекцій. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2021. 140 с.

26. Власюк О.С., Шемаєва Л.Г., Ляшенко О.М. Фіскальна безпека України в умовах гібридної війни: виклики, ризики, загрози та напрями реагування. К.: НІСД, 2016. 71 с.

27. Волошенко В. Зміни в переліку низькоподаткових країн: умови та переваги. *Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика*. 2023. № 9. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001571 (дата звернення: 15.10.2023).

28. Впровадження кроків Плану дій BEPS. Головне управління ДПС у Чернігівській області. 28.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/323-20#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

29. Ганцяк М. Боргова безпека України в умовах воєнного стану. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання] : збірник тез

Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. С. 402-405.

30. Гарбінська-Руденко А.В., Іващук С.П., Шевченко К.І. Правові засади функціонування бюджетної системи України в реаліях воєнного стану. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. 2022. Вип. 2 (9). С. 95-104. DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2022.02.25>

31. Гбур З.В. Економічна безпека України в сучасних умовах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 97–101.

32. Гетман О. Топ 10 реформ для зростання економіки: успіхи та провали Парламенту за 3 роки. *Економічна правда*. 01.11.2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/11/1/693306/> (дата звернення 29.09.2023).

33. Гетманенко О.О. Сучасний стан та тенденції розвитку фінансової безпеки України в умовах триваючої глобалізації світового господарства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 13-14. С. 40-49.

34. Глущенко Я.І. Стратегічне податкове планування підприємств у BEPS-епоху. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітняські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами III Всеукраїнської науковопрактичної конференції (28-29 березня 2019 р.)*. Частина 2. Дніпро: НМетАУ, 2019. С. 87-92.

35. Гнатенко В. Основні складові економічної безпеки держави. *Науковий вісник: Державне управління*. 2021. № 1(7). С. 66-82. DOI: [https://doi.org/10.32689/2618-0065-2021-1\(7\)-66-82](https://doi.org/10.32689/2618-0065-2021-1(7)-66-82)

36. Голіков І.В. Сутність та еволюція поняття економічна безпека. *Проблеми економіки*. 2014. № 1. С. 309-314.

37. Голіков С.С. Податкова складова фінансової безпеки України. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 25(2). С. 122-125.

38. Головацька А. План BEPS для України: наслідки для бізнесу. *Юридична Газета*. 2017. № 50. URL: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/plan->

beps-dlya-ukrayini-naslidki-dlya-biznesu.html (дата звернення: 25.10.2023).

39. Головні аспекти судової практики з трансфертного ціноутворення. Державна податкова служба України. 25.07.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/694035.html> (дата звернення: 25.10.2023).

40. Гончаренко Н., Доля Р., Сурін Д. Фіскальний інструментарій як ключовий елемент системи регулювання економічного розвитку держави на макрорівні. *Вісник харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. 2016. № 5. С. 90-93.

41. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144

42. Гостинні «гавані»: український експорт до «офшорів» виріс на 20%, а імпорт – на 40%. YouControl. 11.09.2018. URL: <https://youcontrol.com.ua/data-research/hostynni-havani-ukrayinsky-eksport-do-ofshoriv-vyris-na-20-a-import-na-40/> (дата звернення: 25.10.2023).

43. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис ... докт. юрид. наук.: 12:00:07. Ужгород. 2020. 471 с.

44. Гречко А.В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Нац. техн. ун-ту України "Київський політехнічний інститут"*. 2016. № 13. С. 85-91. URL: <https://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095> (дата звернення: 15.10.2023).

45. Гриненко Ю.І. Актуальна судова практика у сфері трансфертного ціноутворення. ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». 2021. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/01/191.pdf> (дата звернення: 25.10.2023).

46. Гурочкіна В.В., Рожко Ю.В. Трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінки податкових правопорушень. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 6 (74). С. 45-57. URL: http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/6_74_2_2019_ukr/7.pdf (дата звернення: 25.10.2023).

47. Давиденко Н., Ключка О. Оцінка впливу державного фінансового контролю на рівень економічної безпеки України. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 418-423.

48. Дахно О.М., Єрмак О.О. Напрями забезпечення фіскальної безпеки держави. *Фінансова безпека в системі забезпечення національних економічних інтересів: проблеми і перспективи*: матер. IV міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 трав. 2016 р. Полтава : ПолтНТУ, 2016. С. 78-80.

49. Демянчук Ю.Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування. *Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право".* 2011. №1(3). URL: <https://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf> (дата звернення: 25.10.2023).

50. Державний бюджет України 2022 року: виконання в умовах повномасштабної війни. Національний інститут стратегічних досліджень. 14.03.2023. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/derzhavnyy-byudzheth-ukrayiny-2022-roku-vykonannya-v-umovakh> (дата звернення: 21.10.2023).

51. Дерій О., Амеліна А. Забезпечення економічної стабільності, безпеки держави та бізнесу в рамках зміни податкового законодавства України в період воєнного стану. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 493-497.

52. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка. *Економіка України*. 2006. № 1. С. 14-22.

53. Дізнайся, що таке КІК та контролююча особа? Державна податкова служба України. 17.02.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/655502.html> (дата звернення: 25.10.2023).

54. Діяльність більшості надавачів небанківських фінансових послуг скоротилася через війну – Огляд небанківського фінсектору за I квартал 2022 р. Офіційне Інтернет-представництво Національного банку України. 03.08.2022. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/diyalnist-bilshosti-nadavachiv-nebankivskih->

finansovih-poslug-skorotilasya-cherez-viynu--oglyad-nebankivskogo-finsektoru-za-i-kvartal-2022-roku (дата звернення 22.09.2023).

55. Дмитрик О.О. Трансфертне ціноутворення в Україні та європейських державах. *Адаптація до права ЄС регулювання економіки України в сучасних умовах*: праці за матеріалами «Круглого столу», м. Харків, 26 травня 2015 р. Харків, 2015. С. 160-166.

56. Довідкова інформація про трансфертне ціноутворення. Укрлегпром. URL: <https://ukrlegprom.org/wp-content/uploads/zahalne-poniattia-transfertnoho-tsinoutvorennia.pdf> (дата звернення: 15.10.2023).

57. Донець Д. Трансфертне ціноутворення по-українськи. *Юрист і закон*. 2013. № 53. С.11-15.

58. Доходи зведеного бюджету України. Мінфін. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/> (дата звернення: 31.10.2023).

59. ДПС взяла участь в обговоренні питань імплементації правил протидії податковим зловживанням (GAAR). Державна податкова служба України. 15.08.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentri/novini/699374.html> (дата звернення: 25.10.2023).

60. Друрі К. Управлінський облік для бізнес-рішень: підручник / Пер. з англ.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.

61. Дубіщев В.П., Островський І.А. Особливості макрофінансової політики України в умовах бюджетної децентралізації. *Комунальне господарство міст. Серія: економічні науки*. 2021. №7(167). С. 8-13.

62. Європейська та євроатлантична інтеграція: офіційний сайт Міністерства соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/timeline/evropeyska-ta-evroatlantichna-integraciya.html> (дата звернення: 16.04.2023).

63. Єна Р.О. Про податковий контроль як різновид спеціального державного контролю. *Право і суспільство: Цивілістика. Фінансове право*. 2012. № 2. С. 114-117.

64. Єрмошенко М.М. Фінансова безпека держави: національні інтереси,

реальні загрози, стратегія забезпечення. К.: КНТЕУ, 2001. 309 с.

65. Закон № 466: зміни щодо трансфертного ціноутворення. Державна податкова служба України. 2023. URL: <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-433796.html> (дата звернення: 25.10.2023).

66. Затонацька Т.Г., Ткаченко О.Є. Теоретична сутність та особливості формування фіскального простору. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2016. № 3. (31). С. 119-125.

67. Іванов Ю.Б., Бережна Ю.В. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення. *Економіка розвитку*. 2010. № 2 (54). С. 9-11.

68. Іванова О.В. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення. *International scientific ejournal Logos-online*. URL: <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.61.html> (дата звернення: 25.10.2023).

69. Ігнатенко Т.В. Використання трансфертних цін у внутрішніх операціях підприємства. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2011. Вип. 8. С. 201-210.

70. Ізмайлов Я., Єгорова І. Розвиток системи оподаткування як складової міжнародної фінансової безпеки держави для ефективного післявоєнного відновлення України. *Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.)*. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. С. 33-39.

71. Ісаншина Г.Ю., Дубинська О.С. Міжнародне трансфертне ціноутворення та система оподаткування в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 35. С. 386-392.

72. Коблянська О.І., Портнова О.Є., Коблянська Г.Ю. Трансфертне ціноутворення в системі оподаткування. *Modern economics*. 2020. № 19. С. 52-57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2020_19_11. (дата звернення: 25.10.2023).

73. Кавтиш О.П., Сабадир А.О. Міжнародне трансфертне ціноутворення: значення, приклади, недоліки, переваги та ризики для підприємств. *Сучасні*

проблеми економіки і підприємництво. 2018. Вип. 22. С. 158-166.

74. Калач Г.М. Вплив фінансової глобалізації на фондовий ринок. *Фінанси України: Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України*. 2009. № 1. С. 115-121.

75. Калач Г.М. Проблеми управління державним боргом України. *Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права*. Ірпінь. 2007. С. 107-109.

76. Калач Г.М. Фінансова безпека держави в умовах глобалізації. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України*. 2004. №. 4. С. 115-120.

77. Капасаєва Л.М., Лях М.С. Фінансове право: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 248 с.

78. Карлова І.О., Вербицька А.І. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 56. С. 125-132.

79. Кармаліта М. Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контексті динамічного розвитку міжнародного оподаткування. *Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.)*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 567-570.

80. Карнаух Т.М. Трансфертне ціноутворення: сутність та перспективи запровадження в Україні. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2015. Т. 168. С. 120-124.

81. Карпенко І.В. Формування трансфертних цін на підприємствах торгівлі. *Економіка і суспільство*. 2017. №10. С. 735-741.

82. Касперович Ю.В. Методичні підходи до оцінки фіскальних втрат України внаслідок гібридної війни рф. *Економіка та держава*. 2018. № 12. С. 8-15. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2018_12_4 (дата звернення: 25.10.2023).

83. Касперович Ю.В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного

ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР. *Стратегічні пріоритети*. 2015. № 3. С. 86-96. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/spa_2015_3_14 (дата звернення: 25.10.2023).

84. Касперович Ю.В. Фіскальна безпека держави в умовах гібридної війни. *Економіка та держава*. 2019. № 2. С. 64-70. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2019_2_13 (дата звернення: 25.10.2023).

85. Касперович Ю.В. Фіскальна прозорість як інструмент протидії гібридній війні. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 78-84. URL: (дата звернення: 25.10.2023).http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2019_3_16

86. Касперович Ю.В. Функціональна спроможність податкової системи України. *Економіка України*. 2020. № 12. С. 36-55.

87. Касьяненко Л.М., Коломієць П.В. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. *Право і суспільство*. 2021. № 5. С. 253-258. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2021.5.34>

88. Ключові питання та відповіді про російську агресію. Міністерство закордонних справ України. 20 червня 2023. URL: <https://mfa.gov.ua/klyuchovi-pitannya-ta-vidpovidi-pro-rosijsku-agresiyu> (дата звернення 22.09.2023).

89. Ковальчук О.К. Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб: дис. ... д-ра філософії: 081. Хмельницький, 2023. 213 с.

90. Ковальчук О.К. Характеристика одноразового спеціального (добровільного) декларування активів фізичних осіб в контексті реалізації Плану BEPS в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 7. С. 583-586. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-7/141>.

91. Койло В.В. Теоретико-методологічні підходи до оцінки поняття фінансової безпеки в умовах зростання загроз країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. Випуск 23. Частина 2. 2017 С. 38-42. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_23/2/10.pdf

92. Коковіхіна О.О., Боярська А.В. Визначення основних загроз

валютній безпеці держави. *Приазовський економічний вісник*. 2019. Випуск 5(16). С 276-280.

93. Коломоєць Т.О., Грищак С.В. Адаптація інформаційного законодавства України до вимог ЄС як складова сучасного вітчизняного правотворчого процесу: монографія. М-во освіти і науки України, Запор. нац. ун-т, Нац. гірн. ун-т. Д. : НГУ, 2013. 164 с.

94. Кононенко В. Міжнародна екологічна безпека як стан. *Український часопис міжнародного права*. 2021 № 3. С. 42-48.

95. Кононенко В.П., Здоровко С.С., Корольова А.Є. Інформаційна безпека як стан. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2023. № 76. ч. 2. С. 244-250. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.76.2.39>.

96. Копитко М.І., Вінічук М.В., Левків М.І. Макроекономічна безпека України: проблемні аспекти дослідження та перспективи зміцнення. *Проблеми управління та інформатики: міжнародний науково-технічний журнал*. 2018. Вип. 1. С. 137-145. URL: https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2656/1/1_.pdf (дата звернення 29.09.2023).

97. Копотун І. М., Рудик М. М. Аналіз загроз безпеці України в умовах військового стану. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2023. Вип. 2 (11). С. 20-27.

98. Кореновська С. Spiegel: Україна втрачає мільярди через податкові схеми. DW. 23.09.2018. URL: <https://www.dw.com/uk/spiegel-%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B0-%D0%B2%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%87%D0%B0%D1%94-%D0%BC%D1%96%D0%BB%D1%8C%D1%8F%D1%80%D0%B4%D0%B8-%D1%87%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%B7-%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%96-%D1%81%D1%85%D0%B5%D0%BC%D0%B8/a-45607478> (дата звернення: 25.10.2023).

99. Корж М., Скорика М. Повоєнне відновлення економіки України в

умовах інтеграції до ЄС. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання] : збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. С. 43-48.

100. Корінь І.С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 38. с. 57-62.

101. Корінь І.С. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. *Молодий вчений*. 2022. № 7 (107). С. 96-100.

102. Коротун В.І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 42-46.

103. Котович І. О. Україна на «великій шахівниці» Збігнева Бжезінського. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна*. Харків:ХНУ, 2009. № 839: Серія «Питання політології», Вип. 14 .С. 184-190.

104. Кравчук Н. Колізії боргової безпеки держави: Україна в системі світових індикаторів безпеки глобального економічного простору. *Наука молода*. 2005. № 3. С. 74-82.

105. Кравчук Н.Я., Колісник О.Я., Мелих О.Ю. Фінансова безпека: Навчально-методичний посібник. Тернопіль: Вектор, 2010. 277 с.

106. Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації: моногр. Тернопіль : ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

107. Кругляк В.В. Індикатори ризиків трансфертного ціноутворення згідно з документами міжнародних організацій та шляхи їх подальшого використання. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2021. № 4. С. 59-65.

108. Кубах Т. Г., Рябушка Л. Б. Боргова безпека України: теоретична та

практична складова. *Ефективна економіка*. 2022. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10303> (дата звернення: 15.10.2023).

109. Куц М.О. Про актуальні питання адміністрування податку на доходи фізичних осіб. *Вісник Академії митної служби України. Сер.: Право*. 2013. № 1. С. 118-123.

110. Куц М.О. Удосконалення правового регулювання контролю в Україні. *Правові новели: Науковий юридичний журнал*. 2020. № 10. Т. II. С. 56-64.

111. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Нац. юридична академія України ім. Я. Мудрого, Ін-т держ. будівництва та місцевого самоврядування АПН України. Київ : Правова єдність, 2009. 460 с.

112. Ладюк О. Фінансова безпека: характеристика складників. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5280> (дата звернення: 25.10.2023).

113. Левицька С., Лівенда К. Застосування трансфертних цін на засадах дотримання принципів соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник НУБГП*. Вип. 4 (96). 2021. С.157-173.

114. Легенчук С.Ф. Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині. *Вісник ЖДТУ*. 2011. №2(56). С. 126-128.

115. Леонтович С. Вплив російсько-Української війни на національну та глобальну економіку. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 435-439.

116. Леснік Т. Підтримка економіки України в умовах воєнного стану. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С.440-444.

117. Ліпкан В.А. Основи права національної безпеки. *Право України*. 2009. № 1. С. 108-116.

118. Лук'яненко В.В. Соціально-правове забезпечення інформаційної безпеки України. V Міжнародна наукова конференція Харківського національного університету Повітряних Сил імені Івана Кожедуба «Сучасна війна: гуманітарний аспект»: збірник матеріалів, 25-26 травня 2021 р. Х.: Факт, 2021. С. 13-18.

119. Луценко І.С. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення в Україні: сучасна практика. *Економіка та держава*. 2020. № 7. С. 129–134. DOI: 10.32702/2306-6806.2020.7.129

120. Макаренко М.І., Савченко Т.Г. Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках: монографія. Суми : УАБС НБУ, 2008. 236 с.

121. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2007. 20 с.

122. Мартиненко В.В. Концептуальні підходи до зміцнення безпеки економіки України. *Economic Annals* – XXI. 2015. № 1–2(2). С. 12-15.

123. Мартиненко В. Моделі економічної безпеки в умовах воєнного стану: взаємодія держави і підприємницького сектору. Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С.445-449.

124. Мартинюк В.П., Баранецька О.В. Фіскальна безпека держави: концептуальні засади та шляхи забезпечення: монографія. Тернопіль : Крок, 2015. 204 с.

125. Марченко О. М., Пушак Я. Я., Ревак І. О. Фінансова безпека держави : навч. посібник. Львів, 2020. 356 с.

126. Марченко С. Загальносвітові тренди, які впливають на економіку України та бюджет-2022. *Економічна правда*. 22.03.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/12/15/680683/>

127. Машталір Х., Леськів С. Інтеграція України до Європейського Союзу як основа для розбудови громадянського суспільства. *Підприємництво*,

господарство і право. 2017. № 6. С. 163-166.

128. Медвідь Ф.М. Національна безпека і національні інтереси України в глобалізованому світі. *Вісник Львівського університету*. Серія історична. 2017. Спецвипуск. С. 245-253.

129. Мельник Л.М., Дума В.Л., Кондрацька Н.М. Роль бюджетної безпеки у забезпеченні стабільності фінансової системи України. *Вісник НУБГП. Економічні науки*. 2022. № 4. С. 90-100.

130. Мельниченко Р.В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

131. Механізми гармонізації законодавства України з європейським та міжнародним правом: Наукова доповідь / За заг. ред. академіка НАН України Ю.С. Шемшученка. К.: Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. 108 с.

132. Михайлюк В.В. Еволюція поняття фінансова безпека держави в глобальних умовах розвитку. Електронне фахове видання *«Ефективна економіка»*. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3359> (дата звернення: 25.10.2023).

133. Міжнародний обмін податковою інформацією – ефективний інструмент контролю в межах трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування. Головне управління ДПС у Київській області. URL.: <https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/716832.html> (дата звернення: 25.10.2023).

134. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 25.10.2023).

135. Мішин М., Курілов Є. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS. *Вісник Міністерства доходів і зборів України*. 2014. № 16. С. 12-16.

136. Можайкіна Н.В. Конспект лекцій навчальної дисципліни «Економічна теорія». Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х.: ХНАМГ, 2010. 169 с.

137. Молдован О. Фіскальна безпека як самостійний складник системи економічної безпеки держави: спроба окреслення інституціональних меж. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. Випуск 3(77)-1. С. 48-54.

138. Молдован О.О. Фіскальна безпека держави: концептуальні засади нового напрямку досліджень у рамках екосистейт. *Стратегічна панорама*. Київ: Національний інститут стратегічних досліджень, 2020, № 1/2. С. 86-96.

139. Мунтіян В.І. Економічна безпека України. К.: КВШ, 1998. 462 с.

140. Мусієнко С. Податкове планування при BEPS: як будувати будинок в умовах ландшафту, що змінюється. Legal High School. 26.01.2018. URL: <https://lhs.net.ua/podatkove-planuvannia-pry-beps-iak-buduvaty-budynok-v-umovakh-landshaftu-shcho-zminiuietsia-svitlana-musiienko-lektor-na-legal-high-school/> (дата звернення: 25.10.2023).

141. Мусієнко С., Барановська С. Спори з трансфертного ціноутворення в Україні у 2020 році. *LIGA ZAKON*. 14.07.2020. URL: https://buh.ligazakon.net/ua/analytics/196772_spori-z-transfertnogo-tsnoutvorennia-v-ukran-u-2020-rots (дата звернення: 25.10.2023).

142. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб в редакції від 27.07.2010 року. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (дата звернення: 25.10.2023).

143. Нестеренко А.С. Фінансова система України: правова характеристика та законодавче регулювання: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса, 2014. 40 с.

144. Нестеренко К. Прибутки та збитки за МСФЗ: основні види та способи розрахунку. Фінансова Академія. Актив – центр підготовки фінансових спеціалістів 20.07.2022. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/pribyli-i-ubytki-po-msfo> (дата звернення: 29.10.2023).

145. Новицька Н.В. Податкова інверсія як метод агресивного податкового планування. Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України: зб.матер.наук.-

методол.семінару, 10.12.2015. Ірпінь: Видавництво національного університету ДПС України, 2015. С. 66-71.

146. Новосьолова О. Боргова безпека як визначальний фактор макроекономічної стабільності держави. Збірник наукових праць ЧДТУ. 2014. Вип. 35. Ч. 1. С. 123-128.

147. Носенко Д.В. Оцінка передумов реалізації сучасних технологій податкового контролю за розмиванням податкової бази й приховуванням прибутку. *Соціальна економіка*. 2022. № 64. С. 137-148. DOI: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-64-12>

148. Обух В., Колода Я. Як Україна реформуватиме податкову систему після війни. УКРІНФОРМ. 27.03.2023. URL : <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3688038-ak-ukraina-reformuvatime-podatkovu-sistem> (дата звернення: 29.10.2023).

149. Озеран А.В. Превалювання сутності над формою – фундамент довіри до фінансової інформації? *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. Вип. 2. С. 51-57. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_2_10.pdf. (дата звернення: 25.10.2023).

150. Олійничук О., Корчинська А. Вплив імплементації положень «Плану BEPS» на податковий контроль в Україні. Тенденції реформування правової системи України і світу: Збірник тез II Міжнародної конференції (Тернопіль, 30 жовтня 2020 р). Тернопіль, 2020. С. 149-152.

151. Онищенко О.В., Хоменко Л.М., Авраменко О.І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 615-620.

152. Освальд М. Конфлікт інтересів в процесі трансфертного ціноутворення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. Вип. 9. С. 69-75.

153. Осмолівський Д. Концепція фінансово-економічної безпеки. LB.ua. 30.10.2020. URL: https://lb.ua/blog/denys_osmolovskiy/469459_kontseptsiya_finansovoeconomichnoi.html (дата звернення 29.09.2023).

154. Основні вимоги до застосування методів трансфертного ціноутворення щодо сировинних товарів. Державна податкова служба України. 05.05.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentrl/novini/674832.html> (дата звернення: 25.10.2023).

155. Особливості контролю за трансфертним ціноутворенням в умовах воєнного стану. Державна податкова служба України. 02.07.2022. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/586585.html> (дата звернення: 29.10.2023).

156. П'ятницька Г.Т., Федулова І.В. Фінансова безпека країни та підприємства: визначення, взаємозв'язок і ризики забезпечення. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8059> (дата звернення: 15.10.2023).

157. Панура Ю. В., Іванишина О. С. Податковий контроль в Україні як складова ефективного адміністрування. *Ефективна економіка*. 2021. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.5.102

158. Пархоменко-Куцевіл О. Проблеми забезпечення національної безпеки в умовах воєнного часу. *Науковий вісник Вінницької академії безперервної освіти. Серія «Екологія»*. Публічне управління та адміністрування». 2023. Вип. 3. С. 143-150. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-5681-2023-3.19>

159. Парцирна А.Л. Економічна сутність трансфертних цін як основи контролінга внутрішньогосподарських відносин. *Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр. темат. вип. : Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. Харків : НТУ "ХПІ". 2015. № 23 (1132). С. 71-77.

160. Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України: Додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2017. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#n6> (дата звернення: 25.10.2023).

161. Підхомний О. Фінансова безпека України: інструменти і стратегії

формування : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2014. 320 с.

162. Податкова політика. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy> (дата звернення: 15.10.2023).

163. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

164. Податковий кодекс України від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1446> (дата звернення: 09.02.2023).

165. Поляков М. Податкова диджиталізація. Чого чекати бізнесу в 2023 році. *Економічна правда*. 22.03.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/03/22/698331/> (дата звернення: 29.10.2023).

166. Полянська О.А. Альтернативні підходи до трансферного ціноутворення / *Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів*: збірник матеріалів I Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів». Львів: Видавництво Львівської комерційної академії. 2012. С. 96-99.

167. Понад 1000 компаній вийшли з Росії, але не всі зупинили бізнес. Оновлюється. *Економічна правда*. 02.05.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/03/19/684328/> (дата звернення 22.09.2023).

168. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі за адміністративним позовом Публічного адміністративного товариства «Одеський припортовий завод» від 12 жовтня 2023 р. (справа № 826/14873/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114237395> (дата звернення: 25.10.2023).

169. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі за адміністративним позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Українські аграрні інвестиції» від 05.09.2023 (справа № 440/6926/21). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113276830> (дата звернення: 25.10.2023).

170. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі за позовом Приватного акціонерного товариства «Галнафтохім» від 05 січня 2021 р. (справа №813/3748/16). URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/94003982?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.73408475.811076008.1698678525-1826635149.1694546053#_gl=1*t4y6cu*_gcl_au*MzI2NjY0MjE0LjE2OTQ1NDYwNTI. (дата звернення: 25.10.2023).

171. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 28.10.2011. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=9361&skl=7 (дата звернення: 15.10.2023).

172. Правдивець О.М. Економічна безпека як найвища функція держави. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2022. № 2(66). С. 40-43.

173. Про Державний бюджет України на 2019 рік: Закон України від 23.11.2018 № 2629-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#doc_info (дата звернення: 15.09.2023).

174. Про Державний бюджет України на 2020 рік: Закон України; від 14.11.2019 № 294-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#doc_info (дата звернення: 15.09.2023).

175. Про Державний бюджет України на 2021 рік: Закон України; від 15.12.2020 № 1082-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#doc_info (дата звернення: 15.09.2023).

176. Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України; від 02.12.2021 № 1928-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#doc_info (дата звернення: 15.09.2023).

177. Про Державний бюджет України на 2023 рік: Закон України; від 03.11.2022 № 2710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n51> (дата звернення: 15.09.2023).

178. Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень: Закон

України від 05.10.2017. № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#n51> (дата звернення: 25.10.2023).

179. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

180. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): Закон України від 03.12.2019. № 323-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/323-20#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

181. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.02.2020 № 466 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

182. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18/print1371479257466566> (дата звернення: 25.10.2023).

183. Про денонсацію Угоди між Урядом України і Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків: Закон України від 22.05.2022 № 2277-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2277-20#n2> (дата звернення: 25.10.2023).

184. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20> (дата звернення: 25.10.2023).

185. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України № 2411-VI від 01.07.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17#Text> (дата звернення: 16.04.2023).

186. Про застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення : лист Держ. фіскал. служби України від 14.04.2016 №13362/7/99-99-19-02-02-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v3362872-16#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

187. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13> (дата звернення: 25.10.2023).

188. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/Re22868?an=1> (дата звернення: 25.10.2023).

189. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15> (дата звернення: 25.10.2023).

190. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»: Мінфін України; Наказ, Порядок від 18.01.2022 № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

191. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 11 червня 1998 року N 615/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=615%2F98#Text> (дата звернення: 16.04.2023).

192. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 22.12.1998 № 331-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

193. Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text> (дата звернення 22.09.2023).

194. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності Закон України від 05.04.2007 № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

195. Про правонаступництво України: Закон України від 12.09.1991 № 1543-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1543-12#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

196. Про припинення дії Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків стосовно податків на доходи і майно: Закон України від 16.11.2022 № 2743-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2743-20#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

197. Про припинення дії Угоди між Урядом України та Урядом Сирійської Арабської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи: Закон України від 23.08.2023 № 3346-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3346-20#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

198. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 18 червня 2021 року «Про Стратегію розвитку оборонно-промислового комплексу України»: Указ Президента України від 20 серпня 2021 року № 372/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/372/2021#n12> (дата звернення: 25.10.2023).

199. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 30 грудня 2021 року «Про Стратегію забезпечення державної безпеки»: Указ Президента України від 16.02.2022 № 56/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/562022-41377> (дата звернення: 25.10.2023).

200. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 30 липня 2021 року "Про Стратегію зовнішньополітичної діяльності України": Указ Президента України від 26.09.2021 № 448/2021. URL:

<https://www.president.gov.ua/documents/4482021-40017> (дата звернення: 25.10.2023).

201. Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020": Указ Президента України №5/2015 від 12.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

202. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері: Розпорядження КМУ від 15 серпня 2012 р. № 569-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80> (дата звернення 22.09.2023).

203. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018. № 1200. URL: <https://web.archive.org/web/20191203204115/https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-utvorenniya-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini-ta-derzhavnoyi-mitnoyi-sluzhbi-ukrayini> (дата звернення: 25.10.2023).

204. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: Указ Президента України від 30.09.2019 № 722/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text> (дата звернення: 29.10.2023).

205. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 № 5007-VI. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2013, № 19-20, ст.190.

206. Проблеми оподаткування в мирний час та в умовах воєнного стану обговорили на науково-практичній конференції. Судова влада України. 11.07.2022. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1293849/> (дата звернення: 25.10.2023).

207. Прокопенко Н.С., Тимошенко А.О. Забезпечення фіскальної безпеки держави в умовах євроінтеграції. *Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 27 (3). С. 72-77.

208. Проценко. О. Деякі теоретичні аспекти забезпечення фіскальної безпеки. *Фінансова безпека України на сучасному етапі*: матер. IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Ірпінь, 28.11.2018. Ірпінь: Ун-т ДФС України, 2018. С. 318-323.

209. Публічний звіт Державної податкової служби України за 2022 р. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/print-657704.html> (дата звернення: 25.10.2023).

210. Пухальський В. Податковий контроль дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки»: необхідність, суть, форми та етапи його проведення. Економічний дискурс. 2018. № 3. С. 141-148.

211. Ракул О.В. Щодо трансформації фіскальної політики України відповідно до вимог сьогодення. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1 (251). С. 144-148.

212. Резнікова О. Стратегічний аналіз безпекового середовища України. Національний інститут стратегічних досліджень. 08.09.2022. URL: <https://niss.gov.ua/news/statti/strategichnyy-analiz-bezpekovocho-seredovyshcha-ukrayiny> (дата звернення 22.09.2023).

213. Результати роботи ДФС в напрямку контролю за трансфертним ціноутворенням за період 2017—2018. Сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/transfertnetsinoutvorenn/zagalnividomosti/> (дата звернення: 17.06.2022).

214. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (листопад 2023 року). Сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertnetsinoutvorenniya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertnetsinoutvorenniya/prezentatsiyni-materiali/726855.html> (дата звернення: 20.11.2023).

215. Результати звітної кампанії з трансфертного ціноутворення. Державна податкова служба України. 12.10.2021. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/510798.html?fbclid=IwAR2RYCr4rXwHF4Pw386rsjAKOOJxckBY3fikJh-T64OSNcrV7NTLW6ANffc> (дата звернення: 29.10.2023).

216. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). Міністерства фінансів України. 2017. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (дата звернення: 25.10.2023).

217. Решетило В. П., Островський І. А., Можайкіна Н. В. Міжнародна торгівля аграрною продукцією: сучасні тренди та проблеми продовольчої безпеки України. *Агросвіт*. 2020. № 12. С. 4-9. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.12.4

218. Росії пророкували обвал видобутку нафти на 30%, а ВВП – на 15%. Але цього не сталося. Що не так? *Економічна правда*. 04.09.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/09/4/703866/> (дата звернення 22.09.2023).

219. Рудюк С. Контрольовані операції та трансфертне ціноутворення: актуальна судова практика. *LIGA ZAKON*. 23.09.2021. URL: (дата звернення: 25.10.2023). https://biz.ligazakon.net/analytics/206400_kontrolovan-operats-ta-transfertne-tsnoutvorenniya-aktualna-sudova-praktika (дата звернення: 25.10.2023).

220. Ружицький І.Ю. Теоретико-концептуальні засади інституційного забезпечення економічної безпеки України : монографія. Чернігів : НУ “Чернігівська політехніка”, 2021. 298 с.

221. Рябікін Д. Закордонний бізнес українців під лупою податкової. *Економічна правда*. 15.05.2023. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/05/15/700121/> (дата звернення: 29.10.2023).

222. Савченко Т.Г. Напрямки удосконалення економіко-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні. *Економіка і регіон*. 2006. № 3. С. 48-56.

223. Саєнко М.Г. Внутрішній економічний механізм підприємства: курс лекцій. Тернопіль, 2010. 248 с.

224. Саєнко М.Г. Стратегія підприємства: Підручник. Тернопіль: “Економічна думка”, 2006. 390 с.

225. Саміт Ради Європи підтримав наміри притягнути до відповідальності керівництво РФ. *Європейська правда*. 17.05.2023. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/news/2023/05/17/7161890/> (дата звернення 22.09.2023).

226. Світові фінанси: сучасні тенденції та перспективи розвитку :

монографія / О.І. Рогач, О.В. Сніжко, З.О. Луцишин та ін.; за заг. ред. О. І. Рогача. Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2013. 351 с.

227. Селезень П.О. Сутність, еволюція та роль взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення податкових спорів. *Міжнародні відносини: теоретико-практичні аспекти*. 2018. № 2. С. 160-172.

228. Семеног А.Ю., Хомутенко А.В., Барвінок В.Ю. Сутність та значення фінансової безпеки держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. Вип. 29. ч. 2. С. 117-120.

229. Сенів М.Т. Особливості запровадження трансфертного ціноутворення в Україні. *Ефективна економіка*. 2014. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3162> (дата звернення: 12.02.2023).

230. Сержанов В.В., Моленда А.Р. Мотиви застосування підприємствами трансфертного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського Університету. Серія Економіка*. 2023. № 1(61). С. 121-127.

231. Ситник Г.П. Державне управління у сфері національної безпеки (концептуальні та організаційно-правові засади): Підручник К.: НАДУ, 2012. 544 с.

232. Ситник Н., Стефанків Б. Фінансові аспекти складників економічної безпеки держави. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 1(2). С. 136-140.

233. Скорук О.В. Економічна безпека держави: сутність, складові елементи та проблеми забезпечення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6(3). С. 39-42.

234. Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис... кан. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2018. 199 с.

235. Смичок Є.М. Європейський досвід боротьби з агресивним податковим плануванням. *Науковий вісн. Ужгород. нац. ун-ту. Серія право*. Вип. 22. С. 74-76.

236. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: дис. ... д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с

237. Смичок Є.М. Юридичні презумпції у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 190 с.

238. Сокирко О.С., Касянчук А.С. Податок на прибуток підприємств як важливий елемент доходів державного бюджету України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. № 28. ч. 2. С. 102-104.

239. Соловаров А. Сутність боргової безпеки банківського сектору національної економіки. *Вісник університету банківської справи*. 2017. № 2 (29). С. 27-33.

240. Соловійова Ю.О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Донецьк, 2011.

241. Соломонова Л.В. Фінансово-економічна безпека як складова національної безпеки України. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 27. С. 193-198.

242. Справа «Щокін проти України» (Заяви № 23759/03 та № 37943/06): Рішення Європейського суду з прав людини (п'ята секція). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858#Text (дата звернення: 25.10.2023).

243. Стратегія сталого розвитку України до 2030 року. United Nations Development Programme. 27.12.2017. URL: <https://www.undp.org/uk/ukraine/publications/%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83-%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8-%D0%B4%D0%BE-2030-%D1%80%D0%BE%D0%BA%D1%83> (дата звернення: 29.10.2023).

244. Сук П.Л. Облік і фінанси АПК: освітній портал. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/transfertne-cinoutvorennya-v-silskogospodarskiy->

diyalnosti.html (дата звернення: 15.10.2023).

245. Сухонос В.В., Сухонос В.В., Сластьоненко О.О. Система економічної безпеки України: проблеми та перспективи у юридичному вимірі. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2023. Вип. 2 (11). С. 28-38.

246. Сухоруков А.І., Ладюк О.Д. Фінансова безпека держави: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 192 с.

247. Таптунова І.Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал; Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf>. (дата звернення: 25.10.2022).

248. Тарасов О.В. Адаптація, імплементація чи гармонізація права ЄС? *Європейська інтеграція в контексті сучасної геополітики* : зб. наук. ст. за матеріалами наук. конф., м. Харків, 24 трав. 2016 р. Харків, 2016. С. 30-39.

249. Тимченко Л.Д., Кононенко В.П. Стале фінансування та безпека в контексті політики ЄС. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2022. Вип. 2 (9) С. 57-66.

250. Тимченко Л.Д., Селезень П.О., Кармаліта М.В. Процедура взаємного узгодження на підставі договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті світового досвіду. Київ: Алерта, 2018. 118 с.

251. Тищенко О.М., Єніна-Березовська А.О. Взаємозв'язок економічної безпеки держави та поведінки підприємств у сфері оподаткування. *Проблеми економіки*. 2011. № 4. С. 32-39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text> (дата звернення 22.09.2023).

252. Тищук Т.А., Іванов О.В. Шляхи протидії прихованому впливу капіталу з України: аналітична доповідь. К.: НІСД, 2012. 31 с.

253. Ткачик Ф.П. Трансфертне ціноутворення як об'єкт моніторингу податкових консультантів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2015. Вип. 15. ч. 3. С. 148-151.

254. Товкун Л.В. Податковий контроль у сфері трансфертного ціноутворення. *Теорія і практика правознавства*. 2014. № 1. С. 1-9. URL:

[http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=tipp_2014_1_18)

[bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=tipp_2014_1_18](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=tipp_2014_1_18) (дата звернення: 09.10.2023).

255. Трансфертне ціноутворення в дії. Державна податкова служба України. 2023. URL: <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-548172.html> (дата звернення: 25.10.2023).

256. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / [А.М. Котенко, М.О. Мішин, С. В. Брояков та ін.] ; за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.

257. Трансфертному ціноутворенню в Україні 10 років. Державна податкова служба України. Офіційний портал. 2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-704650.html> (дата звернення: 25.10.2023).

258. Третяк В.В. Економічна безпека: сутність та умови формування. *Економіка і держава*. 2010. № 1. С. 6-8.

259. Трифонова О., Кадькаленко О. Трансфертне ціноутворення й оптимізація оподаткування. *Податкова правда*. 2013. № 7. С. 56-57.

260. Турянський Ю.І. Використання інструментів фіскальної політики. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2017. Т. 27, № 7. С. 138-142.

261. Тюріна Н.М., Карвацька Н.С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2013. 408 с.

262. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n204 (дата звернення: 16.04.2023).

263. Удосконалення моніторингу контрольованих операцій та оцінювання ризиків з питань трансфертного ціноутворення: монографія / Н.М. Борецько, С.С. Брехов, В.Ф. Дейнека, В.В. Кругляк, Є.А. Курілов та ін.; за заг. ред. С.С. Брехова. Ірпінь: ФОП Мельник А.А., 2021. 193 с.

264. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн. Державна податкова служба України. 04.11.2022. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/629223.html> (дата звернення: 25.10.2023).

265. Україна та Угода про асоціацію: моніторинг виконання 2014 – 2022. «Український центр європейської політики», 2023. URL: <https://www.kas.de/documents/270026/22934445/UA+2023+UCEP+Ukraine+and+the+Association+Agreement.+Implementation+Monitoring+2014-2022.pdf/6c8e5702-ab17-c8cf-a2da-c11dacb6b66b?version=1.0&t=1685631554159> (дата звернення: 25.10.2023).

266. Фатюха Н.Г., Мануковська В.В. Ф Проблематика підвищення рівня енергетичної безпеки в умовах війни. *Ефективна економіка*. 2023. № 9. URL: <https://www.nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/2156/2183> (дата звернення: 15.10.2023).

267. Фесенко В., Сілаєва В. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 2(42), 2 т. С. 73-77.

268. Фінансовий простір України в умовах глобалізаційних і деглобалізаційних трансформацій : монографія / за наук. ред. д-ра екон. наук, професора, заслуженого діяча науки і техніки України С.В. Онишко. Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. 686 с.

269. Фінансово-економічна безпека: теоретико-правові аспекти : навч. посіб. / кол. авт. [Резворович К.Р. (кер.), Юнін О.С., Круглова О.О. та ін]. Дніпро : Видавець Біла К.О., 2019. 195 с.

270. Фоміна О.В., Музичук М.І. Міжнародне регулювання контрольованих операцій. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. 2019. Вип. 1 (53). С. 247-251.

271. Хіміч О. Еволюція поняття «економічна безпека». Київський національний університет технологій та дизайну. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/14240/3/NRMSE2019_V3_P385-386.pdf (дата звернення 29.09.2023).

272. Цвігун Т. В. Економічна безпека в системі національної безпеки України. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 150-156.
273. Цвіра Д. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 3. С. 116-120.
274. Цебеня Р. Сучасний стан трансфертного ціноутворення як інструменту оподаткування підприємств в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2019. № 1 (42). С. 195-200.
275. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2003, №№ 40-44, ст.356.
276. Цілі Сталого Розвитку: Україна. Національна доповідь. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, 2017. 74 с. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/natsionalna-dopovid-csr-Ukrainy.pdf> (дата звернення: 29.10.2023).
277. Черевко О.І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка і регіон*. 2014. № 2. С. 91-96.
278. Чинчик А.А., Голубка С.М. Глобалізаційні виклики та специфіка формування податкової політики. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2020. Вип. 33(2). С. 118-123.
279. Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 201. С. 642–645. URL: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/131.pdf> (дата звернення: 25.10.2023).
280. Швабій К.І. Нові реалії податкової політики України. *Економічна правда*. 2022. URL : <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/10/20/692850/> (дата звернення: 29.10.2023).
281. Швець Ю.О., Завальнюк А.О. Податкові реформи в країнах ЄС: переваги, недоліки їх впровадження в податкову систему України. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2016. № 2 (21). С. 126-134.
282. Шевченко О.А. Енергетична безпека як невід’ємний елемент забезпечення економічної безпеки держави в стратегіях національної безпеки

України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2021. № 67. С. 163-168.

283. Шевчук К.В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 7. С. 65-73.

284. Шемаєва Л.Г., Касперович Ю.В., Гладких Д.М. Зміцнення фінансової безпеки України шляхом посилення координації фіскальної та монетарної політики держави. *Стратегічна панорама*. 2017. № 2. С. 56-64. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Stra_2017_2_9 (дата звернення: 29.10.2023).

285. Штангрет А.М., Мартинюк С.Г., Сухомлин Л.Є. Трансфертне ціноутворення як один із механізмів функціонування транснаціональних корпорацій. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2013. № 3. С. 22-27.

286. Щодо припинення дії міжнародного договору: лист Міністерства закордонних справ України від 20.06.2022 № 72/14-612/1-42892. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1146321-23#Text> (дата звернення: 25.10.2023).

287. Щодо припинення дії Угоди з Іраном: лист Міністерства закордонних справ України від 26.09.2023 № 72/14-612/1-114650. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1146321-23#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

288. Язлюк Б.О., Гевко Р.Б. Теоретичні та прикладні аспекти економічної безпеки України. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4. С. 301-310.

289. Яковчук А., Білобровенко Т. Бюджетна політика держави в умовах воєнного та післявоєнного стану. *Фінанси, економіка, право vs війна [Електронне видання] : збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.)*. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. С. 175-178.

290. Якушко І.В. Фіскальна політика: сутність та особливості впливу на розвиток національної економіки. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2022. № 6. URL: <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2022-6-03-04/2022-6-03-04> (дата звернення:

15.10.2023).

291. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України). *Фінанси України*. 2010. № 7. С. 3-21.

292. Яцик Т. Економічна безпека країни одна із складових державної безпеки. *Фінанси, економіка, право vs війна* [Електронне видання]: збірник тез Міжнародного конгресу (м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р.). Ірпінь: Державний податковий університет, 2022. С. 481-484.

293. Augusto A., Rathke T. Transfer pricing manipulation, tax penalty cost and the impact of foreign profit taxation. School of Economics, Business and Accounting at Ribeirão Preto. University of São Paulo. 2015. 16 p. DOI: doi.org/10.48550/arXiv.1508.03853

294. Transfer Pricing Methods: Approaches, Benefits & Risks. Valentiam Group. 08.02.2021. URL: <https://www.valentiam.com/newsandinsights/transfer-pricing-methods> (Last accessed: 07.11.2023).

295. An Introduction to Transfer Pricing. A paper prepared by Members of the UN Tax Committee's Subcommittee on. 2011. Chapter 1. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/06/20110607_TP_Chapter1_Introduction.pdf (Last accessed: 07.11.2023).

296. BEPS. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 25.10.2023).

297. BEPS Project Explanatory Statement : 2015 Final Reports Book. OECD. 26.08.2016. 20 p. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/search?value1=beps&option1=quicksearch&facetOptions=51&facetNames=pub_igoId_facet&operator51=AND&option51=pub_igoId_facet&value51=%27igoo%2Foecd%27&publisherId=%2Fcontent%2Figo%2Foecd&searchType=quick (Last accessed: 07.11.2023).

298. Carmo M.E. The OECD Transfer Pricing Guidelines - A Global Administrative Law Perspective. Law and Global Governance seminar. 2015. URL: https://www.academia.edu/11804737/The_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_A_

Global_Administrative_Law_Perspective (Last accessed: 07.11.2023).

299. Choi J.P., Furusawa T, Ishikawa J. Transfer pricing regulation and tax competition. *Journal of International Economics*. 2020. Vol. 127. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0022199620300829#bb0075> (Last accessed: 07.11.2023).

300. Christians A. How Nations Share. *Indiana Law Journal*. 2012. Vol. 87. pp. 1407-1453. URL: <https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=11028&context=ilj> (Last accessed: 07.11.2023).

301. Corporate Taxation in The Global Economy: IMF policy paper. Press Release №19/69. March 10, 2019. 86 p. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/PolicyPapers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-466> (Last accessed: 07.11.2023).

302. Edward P. Over 1,000 Companies Have Curtailed Operations in Russia—But Some Remain. Yale School of Management. Chief Executive Leadership Institute. 2023. URL: <https://som.yale.edu/story/2022/over-1000-companies-have-curtailed-operations-russia-some-remain> (Last accessed: 07.11.2023).

303. Golovko V. Essential Characteristics of the Economic Security of the State and Its Main Components. *World Science. Economy*. 2019. Vol 3 No 11(51). DOI: 10.31435/rsglobal_ws/30112019/6778

304. Hamaekers H. An introduction to transfer pricing: the American versus the European approach. Comisión Económica para América Latina y el Caribe VI Organizado I Seminario Regional de Política Fiscal o por el Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL/PNUD. Santiago, Chile, 23-26 de Enero de 1995. URL: <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/964f978d-7f31-4e40-aa63-b9be01d4dcf0/content> (Last accessed: 07.11.2023).

305. Hnatenko V. Key factors of the state's economic security. *Public Administration and Law Review*. 2021. № 1. pp. 61-66. DOI: <https://doi.org/10.36690/2674-5216-2021-1-61>

306. Horst T. The theory of the multinational firm: optimal behavior under

different tariff and tax rates. *Journal of political economy*. 1971. № 79. pp. 1059-1072.

307. IMF Fiscal Monitor: Capitalizing on Good Times. 2018. April. P. X. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2018/04/06/fiscal-monitor-april-2018> (Last accessed: 07.11.2023).

308. Inter-American Center of Tax Administrations - CIAT Council Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29> (Last accessed: 07.11.2023).

309. Ismer R. Mutual Agreement Procedure. Klaus Vogel on Double Taxation Convention. Ed. by E. Reimer, A. Rust. 4th ed., Vol. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. pp. 1735-1826.

310. Knittel M. Administrative Cooperation. History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties. Ed. by T. Ecker and G. Ressler. Wien: Linde, 2011. pp. 685-713.

311. Kohlhasse S., Wielhouwer J. Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit. *Journal of Accounting and Economics*. 2023. Vol. 75. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101568>

312. Korystin O., Svyrydiuk N., Tkachenko V. Fiscal Security of the State Considering Threats of Macroeconomic Nature. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2021. Vol. 188. pp. 65-69.

313. Kozlovskiy S., Zhurakivskiy E. Theoretical and methodological approaches to definition of the “economic security” and components of economic security of Ukraine. *Економіка та держава*. 2015. № 6. С. 37-42.

314. Kumar U. History of Transfer Pricing. Taxguru. 05 Feb 2022. URL: <https://taxguru.in/income-tax/history-transfer-pricing.html> (Last accessed: 07.11.2023).

315. Levchenko, V., Boyko, A., Savchenko, T., Bozhenko, V., Humenna, Yu. & Pilin, R. State regulation of the economic security by applying the innovative approach to its assessment. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. № 4.

pp. 364-372. DOI: <https://doi.org/10.21272/mmi.2019.4-28>

316. Lombardo M. The Mutual Agreement Procedure (Art. 25 OECD MC) – A Tool to Overcome Interpretation problems? *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*. Ed. by M. Schilcher and P. Weninger. Wien: LINDE, 2008. Pp. 457-480.

317. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf> (дата звернення: 12.10.2023).

318. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (Last accessed: 07.11.2023).

319. Navarro A. An Introduction to Research in Transfer Pricing (March 15, 2023). Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. 2023. № 06. URL: <https://ssrn.com/abstract=4389433> (Last accessed: 07.11.2023).

320. OECD publishes 2022 Transfer Pricing Guidelines. EY Global Tax Alert. 21 Jan 2022. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-publishes-2022-transfer-pricing-guidelines (Last accessed: 07.11.2023).

321. Ping L. Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap? OECD Centre for Tax Policy and Administration. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf> (Last accessed: 07.11.2023).

322. Rossing J., Pearson T. Tax-compliant transfer pricing of intra-group services: The soft drink case. *Journal of Accounting Education*. 2022. Vol. 61. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2022.100815>

323. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. Department of Economic & Social Affairs. United Nations. New York, 2017. URL: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (Last accessed: 02.11.2023).

324. Riley H. Russia could lose 30% of its oil output within weeks, IEA warns. CNN Business. March 16, 2022. URL: <https://edition.cnn.com/2022/03/16/energy/russia-oil-output-opec/index.html> (Last accessed: 02.11.2023).

325. Serrano C., Muñoz E., Esteban I. Cocktail of measures for the control of

harmful transfer pricing manipulation, focused within the context of low income and developing countries. Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT. 2019. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_cocktail_TP_ciat_giz.pdf (Last accessed: 02.11.2023).

326. Shaposhnykov K., Holovko O. Public regulation and administration in the sphere of small business. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2019. Vol. 5(4). pp. 236-242. DOI: 10.30525/2256-0742/2019-5-4-236-242

327. Schneider M. Europeanization beyond the EU: The Dynamics of Europeanization in the Southern Mediterranean Partner States. *Dans L'Europe en Formation*. 2010/2 (n° 356). pp. 125-137. URL: <https://www.cairn.info/revue-l-europe-en-formation-2010-2-page-125.htm> (Last accessed: 02.11.2023).

328. Strategic Partners of Ukraine (realities and priorities in war). Razumkov Centre. National Security and Defence Journal. 2023. № 3-4. pp. 193-194. URL: https://razumkov.org.ua/images/2023/10/04/NSD193-194_2022_eng.pdf (Last accessed: 02.11.2023).

329. Tanzi V. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites (WP/00/181). Washington, DC: IMF; 2000. 23 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf> (Last accessed: 02.11.2023).

330. 5 Types of Transfer Pricing Models Updated. Indeed. 25.06.2022. URL: <https://www.indeed.com/career-advice/career-development/transfer-pricing-models> (Last accessed: 07.11.2023).

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Корінь І. С., Калач Г. М. Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2020. № 3 (35)/2 том. С. 23-30. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/158470876698.pdf>

2. Корінь І.С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. № 38. с. 57-62. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/38_2021ua/12.pdf

3. Корінь І. С., Калач Г. М. Трансфертне ціноутворення як складова фіскальної безпеки України. *Митна безпека : науковий журнал*. 2021. №. 5. С. 99-107. URL: <https://api-ir.dpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d558c9ee-1a60-40ee-b057-10a716ac4b5f/content>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Корінь І.С. Визначення ціни в угодах між пов'язаними особами. *Збірник тез податкового конгресу «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»*. м. Ірпінь, грудень, 2019. С. 373-376.

5. Корінь І. С. Оцінка схем уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків в Україні за допомогою офшорних схем. *Матеріали III науково-практичного круглого столу «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України»*, м. Ірпінь, травень, 2020. С. 68-70.

6. Корінь І.С. Загрози економічній безпеці підприємства. *IV міжнародна науково-практична конференція «Економічні перспективи підприємництва»*. (8-9 жовтня 2020 р., м. Ірпінь): Університет ДФС України, 2020. Секція: Економічна безпека підприємницької діяльності: нові загрози. С. 63-66.

7. Корінь І. С., Калач Г. М. Вплив податкової політики на еволюцію моделей трансфертного ціноутворення. *Збірник тез Міжнародного податкового конгресу «Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки. Серія «Податкова та митна справа в Україні»*, м. Ірпінь, грудень, 2020. С. 497-500.

8. Корінь І. С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. *III Міжнародна науково-практична конференція «Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір»*, м. Запоріжжя, жовтень, 2021. С. 123-126.

9. Корінь І. С. Контроль за трансфертним ціноутворенням в рамках економічної безпеки країни. *Збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих вчених: Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту підприємств України*, м. Харків, листопад, 2021. С. 191-194.

10. Корінь І. С. Запровадження додаткової звітності з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній. *Міжнародна науково-практична конференція: Актуальні проблеми економіки, фінансів, менеджменту і права*, Частина 1, 2 грудня 2022 р., м. Житомир. С. 20-22.

11. Корінь І. С. Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки». *VI Міжнародна науково-практична конференція: Економічні перспективи підприємництва у воєнні часи та опісля*, 22 травня 2023 р., м. Ірпінь. С. 327-332.

які додатково відображають результати дисертації:

12. Korin I. Current state of tax control over transfer pricing in Ukraine. *Economics&Education, International Scientific Journal*. Riga, 2022. Vol. 7, Issue 2. pp. 41-44. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/econedu/article/view/1828/1845>

13. Корінь І. С. Сучасний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні під час воєнного стану. *Молодий вчений*. 2022. № 7

(107).

C.

96-100.

URL:

<https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/5397/5290>

14. Korin I. The Effect of Martial Law on Transfer Pricing in Ukraine. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*. 2022. Vol. 5 Issue 11. pp. 3152-3156. URL: <https://ijefm.co.in/v5i11/Doc/4.pdf>

Додаток
до Стратегії економічної безпеки
України на період до 2025 року, затвердженої
Указом Президента України
від 11 серпня 2021 року № 347/2021

**ІНДИКАТОРИ
економічної безпеки**

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
Фінансова безпека												
Відношення дефіциту державного бюджету до валового внутрішнього продукту ¹ , відсотків	5,7	1,7	3,7	4,2	4,9	2,3	2,9	1,6	1,7	2	3 ²	2 – 3
Відношення обсягу державного боргу до валового внутрішнього продукту, відсотків	30	27,5	28,4	32,8	59,7	67,1	69,2	61,5	52,2	44,3	60	50
Обсяг валового зовнішнього боргу, відсотків валового внутрішнього продукту	86,3	77,4	76,6	77,5	93,9	129,3	120,5	102,9	87,6	79,2	70	40

¹ Для співвідношення даних під час розрахунку питомої ваги дефіциту державного бюджету до валового внутрішнього продукту за 2010 – 2014 роки використовується номінальний валовий внутрішній продукт з урахуванням тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя. Офіційна бюджетна звітність до 2014 року включно враховує показники доходів, видатків та фінансування Автономної Республіки Крим та м. Севастополя.

² Критичні межі відношення дефіциту державного бюджету до валового внутрішнього продукту, як виняток, не застосовуються у 2021 і 2022 роках у зв'язку з необхідністю забезпечення фінансовими ресурсами комплексу невідкладних заходів, спрямованих на запобігання негативним наслідкам, пов'язаним із виникненням і поширенням гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
Валові міжнародні резерви України, місяців імпорту	4,4	3,8	3	3,5	1,8	3	3	3,2	3,3	4,9	3	5
Частка довгострокових кредитів у загальному обсязі падаючих кредитів, відсотків	28,9	25,3	21,6	19,1	16,6	15,2	23,8	25,8	22,5	20,04	25	60
Частка неспроможних кредитів, відсотків								54,5	52,85	48,36	60	10
Виробнича безпека												
Ступінь зносу основних засобів у промисловості, відсотків ³	63	56,8	57,3	56,9	60,3	76,9	69,4	59,1	66,4	59,1	80	30 – 40
Ступінь зносу основних засобів у будівництві, відсотків ³	50,1	58,8	55,1	51,9	54,4	53	36	45,7	44,5	51,4	80	30 – 40
Ступінь зносу основних засобів у транспорті, складському господарстві, поштовій та кур'єрській діяльності, відсотків ³	94,4	95,6	96	96,7	97,9	51,7	50,6	47,6	62,9	54,1	80	30 – 40
Частка високотехнологічної	2,28	2,26	2,8	2,83	3,19	3,15	2,9	3,06	2,94	2,91	2	7 – 12

³ Джерело: Держстат. Дані за 2014 – 2019 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
продукції у загальному обсязі реалізованої промислової продукції, відсотків												
Енергоємність валового внутрішнього продукту (витрати первинної енергії на одиницю валового внутрішнього продукту), кілограм нафтового еквівалента на міжнародний долар за паритетом купівельної спроможності 2017 року ⁴	0,245	0,222	0,214	0,203	0,198	0,187	0,192	0,177	0,179	0,165 ⁵	0,17	0,085
Матеріалоємність валового внутрішнього продукту, відсотків до рівня 2015 року						100	100	98,2	97,2		більше 95	80
Частка доданої вартості за витратами виробництва підприємств, які належать до високотехнологічного сектору переробної	x ⁶	x ⁶	2,1	2,2	1,8	1,9	1,9	1,7	1,4	1,2	2	7

⁴ Валовий внутрішній продукт за паритетом купівельної спроможності публікується за даними Світового банку, яким, починаючи з 2019 року, запроваджено публікацію даних за імпари паритету купівельної спроможності у міжнародних доларах 2017 року та здійснено перегляд відповідних даних за попередні роки.

⁵ Дані оперативні.

⁶ Дані за 2010 і 2011 роки не розраховувалися.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
промисловості (зокрема з виробництва фармацевтичних продуктів і препаратів; комп'ютерів, електронної та оптичної продукції; повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування відповідно до класифікації видів економічної діяльності), у загальній доданій вартості за витратами виробництва, відсотків ³												
Частка доданої вартості за витратами виробництва підприємств, які належать до середньовисокотехнологічного сектору переробної промисловості (зокрема виробництва хімічної продукції; електричного устаткування; машин та устаткування; автотранспортних засобів, причепів і	x ⁶	x ⁶	5,5	5,4	4,3	4,7	3,3	3,4	3,8	3,8	4	9,6

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
напівпричепів; інших транспортних засобів відповідно до класифікації видів економічної діяльності), у загальній доданій вартості за витратами виробництва, відсотків ³												
Частка працівників, зайнятих на підприємствах, які належать до високо- та середньо-високотехнологічних секторів переробної промисловості (зокрема з виробництва фармацевтичних продуктів і препаратів; хімічної продукції; машинобудування; комп'ютерів, електронної та оптичної продукції; повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування відповідно до класифікації видів економічної діяльності), у загальній кількості зайнятих працівників у	19,4	20,3	21,4	21,3	21,9	21,2	21,1	21,5	21,6	21,5	18	28

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
промисловості, відсотків ³												
Відходоємність валового внутрішнього продукту, відсотків до рівня 2015 року						100	92,5	111,6	104		більше 95	80
Місце України у рейтингу легкості ведення бізнесу DoingBusiness	149	152	137	112	87	81	80	76	71	64	x	25
Зовнішньоекономічна безпека												
Питома вага провідної країни – партнера у загальному обсязі експорту товарів, відсотків ⁷	26,1	29	25,6	23,7	18,2	12,7	9,9	9,1	7,7	7,2	25	5
Питома вага провідної країни – партнера у загальному обсязі імпорту товарів, відсотків ⁷	36,7	35,8	32,9	30,5	23,3	20	13,1	14,5	14,1	15,1	25	5
Питома вага провідного товару (товарної групи) у загальному обсязі експорту товарів, відсотків ⁸	28,8	27,3	22,6	23	23,9	21,2	19,9	20	21	19,2	10	5

⁷ Розраховано Мінекономіки на підставі даних про географічну структуру зовнішньої торгівлі України товарами, оприлюднених на вебсайті Держстату.

⁸ Розраховано Мінекономіки на підставі даних про товарну структуру зовнішньої торгівлі України, оприлюднених на вебсайті Держстату.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
Частка експорту товарів з використанням у виробництві технологій високого і середньовисокого рівня у загальному обсязі експорту товарів, відсотків	25,3	26,1	27,5	24,4	20,4	19,2	17,3	16,8	17	16,3	15	28
Інвестиційно-інноваційна безпека												
Чистий приріст прямих іноземних інвестицій, відсотків валового внутрішнього продукту	4,1	4,1	3,9	2,1	0,22	0,4	4,1	3,3	3,4	3,4	4	6
Валове нагромадження основного капіталу, відсотків валового внутрішнього продукту ⁹	17	17,6	19	16,9	14,2	13,5	15,5	15,8	17,7	17,6	18	25
Частка кількості промислових підприємств, що впроваджували інновації (продукцію та/або технологічні процеси), у загальній кількості промислових підприємств, відсотків ³	11,5	12,8	13,6	12,9	12,1	15,2	16,6	14,3	15,6	13,8	10	25
Частка обсягу	3,8	3,8	3,3	3,3	2,5	1,4	x ¹⁰	0,7	0,8	1,3	7	20

⁹ Джерело: Держстат.

¹⁰ Дані за 2016 рік не розраховувалися.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
реалізованої інноваційної промислової продукції (товарів, послуг) у загальному обсязі реалізованої продукції (товарів, послуг) промислових підприємств, відсотків ²												
Частка витрат на виконання наукових досліджень і розробок за рахунок державного бюджету, відсотків валового внутрішнього продукту ³	0,34	0,3	0,34	0,32	0,25	0,21	0,16	0,16	0,17	0,17	0,5	1,7
Частка витрат на виконання наукових досліджень і розробок у валовому внутрішньому продукті, відсотків ³	0,75	0,65	0,67	0,7	0,6	0,55	0,48	0,45	0,47	0,43	0,9	3
Місце України у рейтингу за Глобальним інноваційним індексом	61	60	63	71	63	64	56	50	43	47	x	43
Макроекономічна безпека												
Перевипередження індексом реальної	6,5	3,6	14,4	8,5	-6,4	-19,4	5,5	15,9	10,4	7,9	12	-0,5— 0,5

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
середньомісячної заробітної плати індексу продуктивності праці в Україні, відсоткових пунктів												
Індекс фізичного обсягу валового внутрішнього продукту, відсотків	104,1	105,5	100,2	100	93,4	90,2	102,4	102,5	103,4	103,2	100	106
Валовий внутрішній продукт у розрахунку на одного зайнятого, відсотків ⁹	103,7	105,2	100,1	99,7	99,9	99,2	103,5	103,2	102,1	101,3	100	103,6
Індекс споживчих цін на товари та послуги (до грудня попереднього року), відсотків ⁹	9,1	4,6	-0,2	0,5	24,9	43,3	12,4	13,7	9,8	4,1	12	5
Рівень безробіття населення віком 15–70 років (за методологією Міжнародної організації праці), відсотків ¹¹	8,1	7,9	7,5	7,2	9,3	9,1	9,3	9,5	8,8	8,2	9	5
Схильність населення до заощадження, відсотків	19,1	12,4	12,8	9,6	2,7	2,3	0,8	1,5	1,3	-4,1	3	12–14

¹¹ Дані наведено за результатами обстеження робочої сили (до 2019 року – вибірове обстеження населення (домогосподарств) з питань економічної активності) за 2010 – 2014 роки без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя, з 2015 року – також без тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Найменування індикатора	Значення індикаторів за роками										Критичні межі	Значення цільового орієнтира
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
Рівень тіньової економіки, відсотків валового внутрішнього продукту	36	32	30	30	36	35	33	32	29	28	25	13

Додаток В**Акти (довідки) впровадження результатів дисераційного дослідження**



НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ

УСТЕНКО ОЛЕКСІЙ ОЛЕГОВИЧ

Україна, 01008, м. Київ, вул. Грушевського, 5

За місцем вимоги

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Корінь Інни Сергіївни**

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційного дослідження Корінь Інни Сергіївни на тему: «Регулювання трансфертного ціноутворення в процесі забезпечення фіскальної безпеки держави», поданого на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 «Економіка» галузі знань 05 «Соціальні та поведінкові науки», використані Комітетом з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України в ході розробки проектів змін до законодавства України.

Представлене на розгляд дисертаційне дослідження містить необхідний теоретичний та методологічний рівень, а також практичну та наукову цінність.

Надані Корінь І.С. консультації і рекомендації, положення і висновки дослідження, викладені в науково-обґрунтованих пропозиціях, будуть враховані Комітетом при опрацюванні відповідних нормативно-правових актів з правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

**Голова підкомітету з питань рентних платежів,
екологічного податку та оподаткування АПК
Комітету Верховної Ради України з питань
фінансів, податкової та митної політики**

Олексій УСТЕНКО



Громадська наукова організація «Фінансово-економічна наукова рада»
 (Державний реєстраційний номер: 1473885)
 Україна, 01135, м. Київ, вул. Павлівська, буд. 22, оф. 12
 Телефон/факс: (044) 222-5-889

Вих. № 2503/20-3
 «25» березня 2020 р.

ДОВІДКА
про участь у науковій темі
«Проблеми стратегічного розвитку національної економіки»
(Номер державної реєстрації 0118U000788)

Видана аспіранту кафедри економіки підприємства Університету державної фіскальної служби України Корінь Інні Сергіївні про те, що він дійсно прийняв участь у виконанні науково-дослідної теми «Проблеми стратегічного розвитку національної економіки» (Номер державної реєстрації 0118U000788), а саме як виконавець підрозділу 5.1, згідно договору про виконання науково-дослідних робіт № 07/2570 від «25» березня 2020 року.

Голова Громадської наукової організації
 «Фінансово-економічна наукова рада», к.е.н.



Д.І. Коваленко