

Н. М. Борейко,
к. е. н., старший науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів
Науково-дослідного інституту фінансової політики,
Державний податковий університет, Ірпінь, Україна
ORCID ID: 0000-0001-5808-4823

Н. В. Параниця,
к. е. н., доцент, доцент кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики,
Державний податковий університет, Ірпінь, Україна
ORCID ID: 0000-0003-3682-4979

С. П. Параниця,
к. ю. н., доцент, професор кафедри правоохоронної діяльності,
Державний податковий університет, Ірпінь, Україна
ORCID ID: 0000-0001-7907-1220

DOI: 10.32702/2306-6814.2022.5—6.17

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКОВИХ ВІДОМСТВ КРАЇН-ЧЛЕНІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

N. Boreiko,
PhD in Economics, Senior Researcher of the Department of Public Finance Research,
Research Institute of Financial Policy, State Tax University, Irpin, Ukraine

N. Paranytsia,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting
Technologies and Business Analytics, State Tax University, Irpin, Ukraine

S. Paranytsia,
PhD in Law, Associate Professor, Professor of the Department of Law Enforcement,
State Tax University, Irpin, Ukraine

RISK ASSESSMENT IN THE FIELD OF TRANSFER PRICING ON THE EXAMPLE OF TAX OFFICES OF MEMBER STATES OF THE EUROPEAN UNION

Дослідження присвячено вивченню зарубіжного досвіду оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на прикладі податкових відомств країн-членів європейського союзу. Розглянуто поняття трансфертне ціноутворення та оцінювання ризиків. Вивчено методику оцінювання секторальних ризиків з метою ефективного використання в Україні.

Проаналізовано зміни, які відбулися в Українському податковому законодавстві відносно трансфертного ціноутворення: введені нові ознаки взаємозалежних осіб, методи визначення цін по операціях для порівняння контрольованою і порівнянної угоди, а також обов'язковість самостійного надання платниками податків повідомлень про контрольовані угодах; скориговані випадки і умови визнання угод, що підлягають податковому контролю. Досліджені правила податкового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні.

Здійснено комплексний порівняльно-правовий аналіз світового досвіду податкового контролю трансфертного ціноутворення.

The study is devoted to the study of foreign experience in risk assessment in the field of transfer pricing on the example of tax authorities of European Union member states. The concept of transfer pricing and risk assessment is considered. The methodology of sectoral risk assessment for effective use in Ukraine has been studied.

The changes that have taken place in the Ukrainian tax legislation regarding transfer pricing are analyzed: new features of interdependent persons are introduced, methods of determining prices for transactions to compare controlled and comparable transactions, as well as the obligation for taxpayers to provide notifications of controlled transactions; adjusted cases and conditions of recognition of agreements subject to tax control. The rules of tax regulation of transfer pricing in Ukraine are studied.

A comprehensive comparative legal analysis of the world experience of tax control of transfer pricing has been carried out.

The depth of the idea of risk assessment, which is based on ensuring quality selection and the effectiveness of further inspections of transfer pricing, determines an important role, especially using the experience of the European Union. Accordingly, the risk approaches of shopping centers in the European Union should be focused primarily on the most significant cases (signs of risk), including cases of taxpayers' refusal to cooperate. To do this, it is important to: perform a risk assessment; identify ways to effectively verify them; implement mechanisms for effective and timely resolution of disputes between the taxpayer and the supervisory authority. Under such conditions, modern world experience, taking into account the domestic system of tax control of shopping centers, shows the active involvement of taxpayers in the risk analysis of shopping centers, reflecting its results in shopping center documentation and gaining certain benefits — greater tax certainty, fewer reputational risks, inspections, disputes, which are further considered in court.

The above necessitates a study of transfer pricing tax control rules in order to implement the new international practice in Ukraine on transparency and accessibility of information on the distribution of functions, risks, assets and tax burden within the group of companies, which will obviously lead to a new cycle of interaction between tax authorities and taxpayers. taxes.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податковий кодекс, принцип "витагнутої руки", організація економічного співробітництва та розвитку, секторний ризик.

Key words: transfer pricing, tax code, the principle of "outstretched hand", the organization of economic cooperation and development, sector risk.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Про глибину ідеї оцінювання ризиків, закладеної у забезпеченні якісного відбору та результативності подальшого проведення перевірок трансфертного ціноутворення визначає важливу роль, особливо, використовуючи напрацювання в країнах Європейського союзу. Відповідно підходи до ризиків ТЦ в країнах Європейського союзу мають бути спрямованими насамперед на найсуттєвіші випадки (ознаки ризику), включаючи випадки відмови платників податків від співпраці. Для цього важливо: здійснити оцінку ризиків; визначити шляхи їх ефективної перевірки; впровадити механізми ефективного та своєчасного вирішення суперечок між платником податків та контролюючим органом. За таких умов, сучасний світовий досвід, з урахуванням якого слід будувати вітчизняну систему податкового контролю за ТЦ, свідчить про активне залучення представників платників податків до здійснення аналізу ризиків ТЦ, відображення його результатів у документації з ТЦ та отримання натомість певних переваг — більшої податкової визначеності, меншої кількості репутаційних ризиків, перевірок, суперечок, які надалі розглядаються в судовому порядку.

Зазначене вище зумовлює необхідність дослідження правил податкового контролю трансфертного

ціноутворення з метою імплементувати нову міжнародну практику в Україні щодо прозорості та доступності інформації про розподіл функцій, ризиків, активів і податкового навантаження всередині групи компаній, який, очевидно, спричинить новий цикл взаємодії між податковими органами і платниками податків.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Дати характеристику дефініції трансфертного ціноутворення. Дослідити досвід оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на прикладі податкових відомств країн-членів європейського союзу, за допомогою стимулювання платників податків щодо дотримання встановлених вимог та співпраці шляхом здійснення діалогу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Принцип "витагнутої руки" має певні недоліки як для податкових органів, так і для платників податків, відмічені такими вченими як Ревен Аві-Йонах (Reuven S. Avi-Yonah), Кімберлі Клаузінг (K.A. Clausing) і Майкл Дарст (M.C. Durst), Лі Шеппард (L.A. Sheppard), США, і Сол Піччіотто (S. Picciotto) та інші.

Проведений в цьому дослідженні аналіз показує складність і багатогранність норм оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення, тому необхідно здійснити комплексний порівняльно-правовий аналіз податкових відомств країн-членів європейського союзу з метою використання в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Існуюча на сьогодні практика економічно розвинутих країн свідчить про необхідність розширеної (суттєвої) взаємодії платників податків з податковими органами в ході опрацювання ризиків ТЦ, яка фактично веде до так званої більшої податкової визначеності в обмін на прозорість діяльності.

301.01.2017 Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та зобов'язалася імплементувати так званий Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (Base erosion and profit shifting) [1].

Зокрема, цей План дій BEPS має забезпечити протидію розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, який покликаний підтримати фінансову стабільність в країні в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу в Україні за міжнародними стандартами.

План дій BEPS передбачає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні і розбіжностей в національному податковому законодавстві різних країн, які уможливають "приховування" корпоративного прибутку та його штучне переміщення у низько податкові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності [2].

Найбільш обговорюваною новелою є запровадження трирівневої системи звітності: крім звіту про контрольовані операції (local file), передбачено подання майстер-файла та звіту в розрізі країн (country-by-country report).

Майстер-файл, або глобальна документація з трансфертного ціноутворення, є, по суті, загальним оглядом діяльності міжнародної групи. Відповідно до положень майстер-файл має відображати організаційну структуру міжнародної групи; загальний опис діяльності міжнародної групи; нематеріальні активи, які використовує міжнародна група; фінансову діяльність міжнародної групи; консолідовану фінансову звітність міжнародної групи за останній фінансовий рік тощо. Відповідно майстер-файл розкриває стислий функціональний аналіз діяльності учасників міжнародної групи компаній, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат цієї групи, в тому числі опис основних функцій, що виконуються, активів, що використовуються, економічних (комерційних) ризиків, що приймаються.

Міжнародний досвід з питань ТЦ свідчить, що опрацювання ризиків ТЦ (їх встановлення, дослідження, аналіз та оцінка впливу на базу оподаткування платника податків) займає суттєве місце в процесах податкового контролю за ТЦ та переслідує дві основні цілі:

- забезпечити належний відбір операцій (справ/випадків/угод) для здійснення аудиту (перевірки) ТЦ;
- визначитись із переліком питань для відпрацювання в ході аудиту ТЦ [3].

Благополучна стабільна організація завжди думає про своє майбутнє. На цей момент, не сформувалась стала термінологія та уніфіковані підходи до визначення, регулювання ТЦ.

Родоначальником ТЦ є США. В американському податковому кодексі діє концепція "витагнутої руки", яка дозволяє оцінити угоди взаємозалежних осіб з точки зору того, як би незалежні особи будували взаємини в аналогічних умовах.

На думку проф. Губерта Хамакерса (Hubert Hamakers), Нідерланди, "з фінансової точки зору трансфертне ціноутворення, напевно, найважливіший податковий інститут в світі. Передбачається, що близько 60—70% всієї транскордонної торгівлі здійснюється між транснаціональними корпораціями. термін транснаціональна корпорація відноситься не тільки до найбільших General Electric, Glaxo, Citigroup, Microsoft, Sony і Shell, але також і компаніям меншого масштабу, в яких одна або більше дочірніх компаній або постійних представництв знаходяться в країні, іншій, ніж країна резидентства головної компанії" [4].

Податковий кодекс Франції звільняє податкові органи від зобов'язання доводити існування залежності угод і відповідного контролю в разі трансферту прибутку підприємствами, розміщеними на території іноземної держави з пільговим режимом оподаткування. Разом з тим, законодавство зобов'язує підприємства співпрацювати з податковими органами щодо документації з питань трансфертного ціноутворення.

Норвегія контролює потоки капіталів шляхом посиленого контролю над сплатою податків норвезькими корпораціями в інших країнах [5].

Кодекс поведінки стосовно документації з ТЦ для асоційованих підприємств в Європейському Союзі зазначено, що документація з ТЦ має містити достатньо деталей, щоб дати змогу податковому органу зробити оцінку ризиків з метою вибору справи (випадку, об'єкта) для початку податкової перевірки з питань ТЦ.

Міжнародними експертами зазначається, що процес ідентифікації ризиків є складним, вимагає винесення судження і не може бути зведеним до набору механічних правил.

Наявність окремих особливостей, пов'язаних з потенційними ризиками ТЦ, не означає автоматичного визначення доцільності їх поглибленого дослідження. Необхідно проявляти обачність при розгляді показників/ідентифікаторів ризику.

Корисно мати структурований підхід до розгляду ризику — це може гарантувати, що оцінка буде всеохоплюючою, а запити, зроблені на підставі такої оцінки, матимуть цілеспрямований і конкретний характер, відповідно, будуть результативнішими.

Міжнародні організації, які є загально визнаними лідерами з питань розробки підходів та методології із запровадження податкового контролю за ТЦ (ОЕСР, JTPF, ООН), особливу увагу звертають на те, що в результаті здійснення оцінки ризиків ТЦ обов'язково має бути підготовлено відповідний підсумковий документ, який може мати різні назви (наприклад, звіт чи доповідь про оцінку ризику(ів) — у редакції ОЕСР; висновок за наслідками оцінки ризику(ів) — у редакції ООН), однак повинен містити:

— стислу інформацію про роботу, виконану в ході оцінки ризику(ів);

— відомості про встановлені показники (дані), що свідчать про наявність ризику(ів);

— відомості про причини, які призвели до висновку щодо необхідності подальшого аудиту (перевірки). Зокрема, слід зазначити одну або більше ознак ризику(ів), які привели до висновку, що певне питання має бути детально досліджено в ході подальшої перевірки.

У Рекомендаціях ООН з ТЦ для країн, що розвиваються, зазначено важливість документального оформлення результатів ідентифікації ризиків та процесу здійснення їх оцінки в цілях прийняття подальших управлінських рішень і здійснення контролю, а також подальшого зберігання на випадок виникнення потреби в здійсненні аналізу їх обґрунтованості та відповідності правилам ТЦ.

Визначення точної вартості транзакцій між пов'язаними сторонами всередині компанії — процес, відомий як трансфертне ціноутворення — важливий не тільки для точного обліку, а й є обов'язковим для звітності більшістю транснаціональних корпорацій. Це тому, що Організація економічного співробітництва та розвитку розробила керівні принципи трансфертного ціноутворення та об'єднує провідні країни, щоб перешкодити компаніям ухилятися від сплати податків, переводячи прибуток в юрисдикції з низькими податками. Країни-члени включають США, Канаду, Мексику, ЄС і більшість інших європейських країн, Японію, Південну Корею і Австралію, а це означає, що майже кожна багатонаціональна компанія повинна ділитися інформацією про трансфертному ціноутворенні через звіти по країнам [6].

Однією з основних цілей його прийняття згідно з пояснювальною запискою відповідального комітету Верховна Рада України від 27.11.2019 є запровадження правил контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до вимог Плану BEPS.

Відповідність умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки" визначається за допомогою застосування методу трансфертного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції, крім випадків, коли цим Кодексом визначені вимоги щодо обов'язковості застосування конкретного методу встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витагнутої руки" для контрольованих операцій певного виду" [7].

Німецька інтерпретація принципу в цілому відповідає визначенню, міститься в статті 9 Модельного конвенції ОЕСР стосовно податків на доходи і капітал. Однак вагомим доповненням міжнародного принципу є становище, яке передбачає, що обидві сторони угоди проінформовані про всі факти і особливостях проведеної операції, а також володіють відповідною інформацією про контрагента (принцип "інформаційної прозорості") [8].

На фоні цього, в останні роки складність і важливість виявлення ризиків трансфертного ціноутворення зростає в результаті зростаючої глобалізації, транскордонних злиттів і зростаючої складності фінансового сектора [9. с. 129].

У світовій практиці податкового контролю за ТЦУ питання ризиків ТЦУ набуло особливої актуальності,

про що свідчать розробка і / або прийняття керівними міжнародними організаціями ряду документів з цього питання:

— ООН видало три практичних посібника з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються (Посібник) покликаний спиратися на досвід першого видання (2013) та другого видання (2017), включаючи відгуки про останню версію, але він також призначений відображати розвиток області аналізу та адміністрування трансфертного ціноутворення з того часу [2].

— Доповідь Спільного форуму Європейської комісії з ТЦУ (JTPF) про ризик-менеджменті (управлінні ризиками) в ТЦУ (Report EU JTPF on transfer pricing risk management, 6 June 2013);

— Проект для громадського обговорення Керівництва ОЕСР (OECD) щодо здійснення оцінки ризиків ТЦУ (Public consultation: Draft handbook on transfer pricing risk assessment, OECD, 30 April 2013);

— "Білі аркуші" по документації по ТЦУ (White paper on transfer pricing documentation, OECD, 30 July 2013);

— Посібник ОЕСР (OECD) "Ефективне вирішення проблем ТЦУ" (Dealing effectively with the challenges of transfer pricing, OECD, 2012; Chapter 2 "Selecting the right cases");

— Кодекс поведінки щодо документації з ТЦУ для асоціації-іновани підприємств в Європейському Союзі (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD), 2006) та ін. [3].

В Україні норми трансфертного ціноутворення (далі — ТЦУ) запроваджено з 1 вересня 2013 року. Останні зміни до Податкового кодексу України (далі — Кодексу) щодо трансфертного ціноутворення внесені Законом України від 17 грудня 2020 № 1117-IX "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування".

Трансферні ціни — це ціни, за якими підприємство передає фізичні товари і нематеріальне майно або надає послуги асоційованим підприємствам [7].

Трансфертне ціноутворення — збут товарів або послуг взаємозалежними особами за внутрішньофірмовими, відмінними від ринкових, цінами.

Такі ціноутворення дозволяють перерозподіляти загальний прибуток на користь осіб, які перебувають в державах з більш низькими податками. Це найбільш проста і поширена схема міжнародного податкового планування, що має на меті мінімізацію сплачуваних податків. Трансфертні ціни є об'єктом контролю фіскальних органів держави.

Опрацювання ризиків ТЦ передбачає наявність умови: фактичної — здійснення контрольованої операції не відповідають умовам укладеного (письмового) договору та/або фактичні дії сторін контрольованої операції і фактичні обставини її проведення відрізняються від умов такого договору, комерційні та/або фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення визначаються згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення;

Якщо контрольована операція фактично здійснена, але документально не оформлена (не підтверджена),

для цілей трансфертного ціноутворення вона має розглядатися згідно з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення, зокрема, враховуються функції, які фактично виконувалися сторонами операції, активи, які фактично використовувалися, і ризики, які фактично прийняла на себе та контролювала кожна із сторін".

Важливим компонентом НОР (національної оцінки ризиків) є комунікаційна стратегія та доступність інформації про виявлені ризики для всіх зацікавлених груп. З урахуванням цього рекомендовано концентруватись на наступних трьох аспектах [10, с. 94]:

— Внутрішня та зовнішня комунікація — комунікації за результатами НОР та забезпечення їх використання для визначення пріоритетів розвитку системи ПВК/ФТ.

— Стратегії інформування громадськості — впровадження комунікаційних стратегій, орієнтованих на тих учасників системи чиї, активи, ресурси, сфери відповідальності піддаються ризику.

— Інструменти для інтерпретації аналізу ризиків - використання інструментів, які зроблять оцінку ризиків легкою для розуміння [10, с. 94].

НОР в Україні пропонується здійснювати у такі етапи: попередній етап, виявлення (ідентифікація) ризиків, аналіз, оцінка ризиків та управління ними [10, с. 101].

При здійсненні оцінки наслідків прояву ідентифікованих ризиків рекомендовано концентруватись на наступних двох аспектах:

1. Оцінка впливу:

— Проведення структурованої, змістовної оцінки наслідків впливу ідентифікованих ризиків;

— Періодична актуалізація НОР.

2. Кількісний аналіз

— Збір та розповсюдження даних про економічні, соціальні, політичні і макро— і мікро-секторальні наслідки впливу ідентифікованих ризиків;

— Збір та розповсюдження даних щодо дієвості і результативності пом'якшувальних заходів, вироблених з метою нівелювання ідентифікованих ризиків, посилення інституційної спроможності і підвищення рівня стійкості національної системи ПВК/ФТ [10, с. 97].

Можливість несприятливого розвитку подій в конкретному секторі ринку називається секторних ризиком (sector risk).

Для здійснення якісно-скорингового оцінювання необхідно використовувати методику оцінювання секторальних ризиків ВК (легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом), яка охоплює 21 фактор ризику у трьох категоріях: природа загрози від злочинності, вразливості та наслідки. Кожний фактор ризику має бути проаналізований та оцінений за шкалою від 1 до 9. Кожному фактору ризику має бути присвоєний відповідний рейтинг — низький, середній чи високий (як показано в таблицях нижче). Вказаний аналіз та оцінка має базуватись на результатах професійного аналізу та судження відповідних СДФМ (суб'єкти державного фінансового моніторингу) щодо піднаглядних їм і регульованих ними секторів СПФМ суб'єкти первинного фінансового моніторингу [10, с. 114— 118].

Підрозділ 2.7.5 розділу 2.7 частини II Загального Порядку Всі суб'єкти ЗЕД мають право самостійно визначати форму розрахунків по зовнішньоекономічних

операціях з-поміж тих, що не суперечать законам України та відповідають міжнародним правилам. Типові умови платежів:

— за пред'явленням (англ. at sight), коли покупець повинен здійснити оплату після отримання рахунку від продавця;

— акредитив (англ. Letter of Credit — L/C);

— документи проти акцепту (англ. Documents Against Acceptance — D/A);

— документи проти платежу (англ. Documents Against Payment — D/P) або кошти проти документів (англ. Cash Against Documents — AD);

— умови банківського переказу до (авансового платежу) та/або після відвантаження товару;

— умови документарного акредитива;

— документарне інкасо.

У зв'язку з існуванням ризиків, пов'язаних з коливаннями валютних курсів, очікується, що комерційно раціональна поведінка експортера сировинних товарів буде полягати в укладанні контрактів на експорт сировинних товарів в стабільних валютах, зазвичай використовуваних в міжнародних торговельних угодах, таких як долар США або Євро.

Для аналізу трансфертного ціноутворення побудуємо модель, яка дасть змогу здійснити аналіз переміщення доходів між країнами. Припущення таке, що фірма з вищими можливостями (загальні активи) повинні бути більш прибутковими і, відповідно, платити вище дивіденди, ніж фірма з нижчими можливостями. Іншими словами, фірми з подібними можливостями повинні мати можливість отримувати подібний прибуток і виплачувати подібні дивіденди, зберігаючи інші фактори незмінними [11, с. 13]. Коли трансфертне ціноутворення працює у різних країнах із різними ставками корпоративного податку, вони часто мають тенденцію переміщення доходів між країнами шляхом заниження та завищення цін на їх експорт до країн з низькими та високими податками відповідно (Wiederhold, 2013). Здійснимо багатоваріантний аналіз, використовуємо багатовимірну двійкову логіт-модель перевірити, чи є значні відмінності між FCE та GCE у згаданих змінних. Бінарна логіт-модель стосується ймовірності події, яка станеться з певною вимірною фірмою фактори продуктивності при врахуванні терміну помилки у змінній результату (Greene, 2003; Вулдрідж, 2002). Бінарна логістична регресія є доречною порівняно зі звичайними найменшими квадратами регресія через дихотомічний характер залежної змінної (1, 0). Уточнюємо наші двійкова логіт-модель наступним чином [11, с. 13]:

$$\begin{aligned} Pr(FCE = 1) = & F(\beta_0 + \beta_1 performance_{it} + \\ & + \beta_2 postperformance_{it} + \beta_3 assets_{it} + \\ & + \beta_4 experience_{it} + \beta_5 leverage_{it} + \beta_6 distribution_{it} + \\ & + \beta_7 food_{it} + \beta_8 manufacturing_{it} + \epsilon_{it}) \end{aligned}$$

де $Pr(FCE = 1)$ — це ймовірність того, що фірма є юридичною особою, яка контролюється іноземними державами, а $Fz = ez / (1 + ez)$ — це сукупний логістичний розподіл. Продуктивність являє собою показники рентабельності. Ефективність вимірюється з точки зору рентабельності активів (ROA) і прибутку до оподаткування (PBT). Два індикатори використовуються для

Таблиця 1. Матриця парних коефіцієнтів кореляції

	РВТ Прибуток до оподаткування, зазначений у звіті про прибутки та збитки, тис.грн (X1)	ROA Рентабельність активів = прибуток до оподаткування, поділений на загальну суму активів, % (X2)	Активи Загальні активи (X5)	Кредитне плече Загальна сума зобов'язань, поділена на загальну суму активів (X7)	Обсяг контрольованих операцій, млрд грн, Y
РВТ Прибуток до оподаткування, зазначений у звіті про прибутки та збитки, тис.грн (X1)	1				
ROA Рентабельність активів = прибуток до оподаткування, поділений на загальну суму активів, % (X2)	0,955	1			
Активи Загальні активи (X5)	0,741	0,767	1		
Кредитне плече Загальна сума зобов'язань, поділена на загальну суму активів (X7)	0,374	0,484	0,851	1	
Обсяг контрольованих операцій, млрд грн, Y	-0,179	-0,303	0,182	0,186	1

Джерело: розраховано авторами на основі даних [8—11].

підвищення надійності результатів; інакше один захід міг би бути добрим представлення рентабельності [11, с. 13].

На основі даних Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України та Державної служби України здійснено кореляційний аналіз трансфертного ціноутворення таблиця 1.

Як видно з таблиці дисперсійно-інфляційний VIF фактор є більшим за 10 у таких факторних ознак як прибуток до оподаткування, зазначений у звіті про прибутки та збитки, тис. грн (X_1), та рентабельність активів = прибуток до оподаткування, поділений на загальну суму активів, % (X_2), а отже в моделі присутня мультиколінеарність. Найсильніший зв'язок прослідковується між загальними активами (X_5) ($r_3 = 0,851$) та факторною ознакою кредитне плече Загальна сума зобов'язань, поділена на загальну суму активів (X_7).

В Україні спостерігають позитивні зміни, відповідно до розроблених та запроваджених процедур податкового контролю, за результатами аналізу поданих платниками податків Звітів про КО та документації з ТЦ було завершено 72 перевірки з питань дотримання принципу "втягнутої руки", за результатами яких було донараховано 1,1 млрд грн податку на прибуток та 14,7 млн грн податку на додану вартість, зменшено збитків на 5,9 млрд гривень [12].

ВИСНОВОКИ

На підставі аналізу зарубіжного досвіду оцінювання ризиків у сфері трансфертного ціноутворення на прикладі податкових відомств країн-членів європейського союзу для уникнення втрати податкових надходжень необхідно здійснювати якісно-скоригований аналіз використовуючи методіку оцінювання секторальних ризиків легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

У суспільному сприйнятті ТЦУ базується на двох принципах "втягнутої руки" і принципом "розподілу глобальної прибутку на основі формули", основна відмінність між принципом "втягнутої руки" і принципом "розподілу глобальної прибутку на основі формули" полягає в тому, що перший "розглядає кожного з платників податків окремо, які гіпотетично діяли б між собою як незалежні особи. навпаки, принцип "розподілу глобальної прибутку на основі формули" розглядає групу компаній як єдине ціле".

Правила податкового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні вийшли на принципово новий рівень, що відповідає міжнародним стандартам.

Література:

1. Ларіонов Н., Добрева К. Світові стандарти контролю за трансферним ціноутворенням вже на порозі? /ЮРИСТ&ЗАКОН, № 05, 13.02.2020. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013454
2. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
3. Курілов Є. Ризики трансфертного ціноутворення: міжнародний досвід. Вісник. 5 грудня 2014, П'ятниця, № 46 (46). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7894>
4. Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing (2010). IBFD Transfer Pricing Database (extract). // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden.
5. PwC, International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom, URL: <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf>
6. Special report: 2021 Year-End Tax Planning. Planning Strategies and Techniques Available Through End of Year. URL: <https://www.accountingtoday.com/>

opinion/transfer-pricing-methods-best-practices-and-business-benefits

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві 16 січня 2020 року № 466-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020, № 32, ст.227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

8. Ernst & Young, Transfer pricing global reference guide, Germany, 2012, URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf)

9. Брехов С. С. Напрями розвитку контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України: зб. наук. пр. Львів, 2016. Вип. 4 (120). С. 126—131.

10. Методика національної оцінки ризиків відмивання коштів та фінансування тероризму в Україні. Київ 2018. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/310/%D0%9D%D0%9E%D0%A0/%D0%94%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/Methodology.pdf>

11. International Transfer Pricing and Income Shifting in Developing Countries: Evidence from Ghana Joseph Akadeagre Agana, Abu-Khanifa Mohammed and Stephen Zamore January 2018. URL: <https://www.researchgate.net/publication/328434988>

12. 9 листопада 2021 року Аудиторською палатою України спільно з Міністерством фінансів України, за участю Комітету ВР України з питань фінансів, податкової та митної політики та Державної податкової служби України та з інформаційним партнером Crowe Erfolg Ukraine провели круглий стіл: "Трансфертне ціноутворення: вплив на фінансову звітність". URL: <https://cutt.ly/bYxWpVE>

References:

1. Larionov, N. and Dobrieva, K. (2020), "Are global transfer pricing control standards already on the horizon?", YuRYST&ZAKON, vol. 05, available at: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013454 (Accessed 20 March 2022).

2. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

3. Kurilov, Ye. (2014), "Risks of transfer pricing: international experience", P'iatnytsia, vol. 46, available at: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7894> (Accessed 20 March 2022).

4. Hamaekers, H. (2010), Introduction to Transfer Pricing IBFD Transfer Pricing Database (extract). Introduction to Transfer Pricing, International Tax Center Leiden, Leiden, Netherlands.

5. PwC (2014), "International Transfer Pricing 2013/14, United Kingdom", available at: <http://www.pwc.com/gx/en/internationaltransfer-pricing/assets/united-kingdom.pdf> (Accessed 20 March 2022).

6. O'Rourke, J. (2021), "Special report: 2021 Year-End Tax Planning. Planning Strategies and Techniques Available Through End of Year", available at: <https://www.accountingtoday.com/opinion/transfer-pricing-methods-best-practices-and-business-benefits> (Accessed 20 March 2022).

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine "On amendments to the Tax Code of Ukraine to improve tax administration, eliminate technical and logical inconsistencies in tax legislation", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (Accessed 20 March 2022).

8. Ernst & Young (2012), "Transfer pricing global reference guide", available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/TransferPricing-Reference-2012.pdf) (Accessed 20 March 2022).

9. Brekhov, C.S. (2016), "Directions of development of control over transfer pricing in Ukraine", Sotsial'no-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy, vol. 4 (120), pp. 126—131.

10. OSCE (2018), "Methods of national risk assessment of money laundering and terrorist financing in Ukraine", available at: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/310/%D0%9D%D0%9E%D0%A0/%D0%94%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/Methodology.pdf> (Accessed 20 March 2022).

11. Akadeagre Agana, J. Abu-Khanifa, M. and Zamore, S. (2018), "International Transfer Pricing and Income Shifting in Developing Countries: Evidence from Ghana", available at: <https://www.researchgate.net/publication/328434988> (Accessed 20 March 2022).

12. Audit Chamber of Ukraine (2021), "On November 9, 2021, the Audit Chamber of Ukraine together with the Ministry of Finance of Ukraine, with the participation of the Verkhovna Rada Committee on Finance, Tax and Customs Policy and the State Tax Service of Ukraine and information partner Crowe Erfolg Ukraine held a round table: "Transfer pricing: impact on financial statements"", available at: <https://cutt.ly/bYxWpVE> (Accessed 20 March 2022).

Стаття надійшла до редакції 24.03.2022 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

**Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)
Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292**

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73