

СВІТОВА ЕКОНОМІКА ТА ГЛОБАЛЬНЕ ПІДПРИЄМНИЦТВО

УДК 301

JEL Classification: M41, M42, M48

DOI 10.33111/EE.2023.51.KovtunV

V. Kovtun

*PhD in Economics, Associate
Professor, Associate Professor of
Business Economics
and Entrepreneurship Department,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman*

В. П. Ковтун

*к.е.н., доцент кафедри бізнес-
економіки та підприємництва,
Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана*

ORCID: 0000-0001-7212-6700

УКРАЇНСЬКИЙ ДОСВІД ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ВИМОГ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

АНОТАЦІЯ. Метою дослідження є оцінка результатів впровадження європейських вимог у систему аудиту зовнішньоекономічної діяльності в Україні. У статті наведено докази використання українськими компаніями механізмів трансфертного ціноутворення для оптимізації оподаткування прибутку, що суперечить інтересам держави. Розглянуто зміни та сучасні тенденції зовнішньоекономічної діяльності під час впровадження контролю трансфертного ціноутворення відповідно до плану BEPS. Це дослідження доводить, що відразу після розширення списку юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування відбулося значне падіння обсягів контрольованого експорту та імпорту, що ми розцінюємо як втрату рентабельності торгових операцій через юрисдикції з низьким рівнем оподаткування завдяки посиленню контролю і розширенню переліку територій, операції через які перебувають під жорстким контролем.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: аудит трансфертного ціноутворення, зовнішньоекономічна діяльність, фінанси міжнародних компаній, офшор, «низькоподаткові» юрисдикції, BEPS-план.

UKRAINIAN EXPERIENCE OF IMPLEMENTATION OF EUROPEAN TRANSFER PRICING CONTROL REQUIREMENTS

ANNOTATION. Since 2017, Ukraine has started implementing the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) plan to counter various areas of aggressive tax planning. Implementation of the BEPS plan is primarily carried out through the creation of a transfer pricing control

system in Ukraine, which is aimed at reducing illegal tax sheltering through foreign economic transactions with interdependent or interested parties, as well as through transactions with counterparties that are registered or conduct business in «low-tax» jurisdictions. The purpose of this study is to assess the results of the implementation of European requirements in the audit system of foreign economic activity in Ukraine. The study is based on data from the State Statistics Service of Ukraine and the State Tax Service of Ukraine for 2018-2021. The study provides evidence of the use of transfer pricing mechanisms by Ukrainian companies to optimize income taxation, which is against the interests of the state. Therefore, there is a special need to improve state control over foreign economic operations. Changes and modern trends of foreign economic activity during the implementation of transfer pricing control since 2013 in accordance with the BEPS plan are considered. This study shows that immediately after the expansion of the list of low-tax jurisdictions, there was a significant drop in the volume of controlled exports and imports, which we interpret as a loss of profitability of trade operations through low-tax jurisdictions due to increased control and an expanded list of territories through which transactions are under strict control.

KEY WORDS: audit of transfer pricing, foreign economic activity, finances of international companies, offshore, «low tax» jurisdictions, BEPS plan.

Вступ. Європейські інтеграційні процеси, що відбуваються в Україні протягом останніх років, ставлять завдання впровадження стандартів Європейського Союзу в управління аудитом трансфертних цін і контроль зовнішньоекономічної діяльності міжнародних компаній. Поступова реалізація Дорожньої карти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню бази оподаткування та ухиленню від сплати податку на прибуток здійснюється шляхом адаптації вимог Податкового кодексу України (ПКУ) до європейських стандартів у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням та спеціального контролю за операціями з контрагентами з офшорних територій.

Реалізація дорожньої карти ОЕСР щодо протидії розмиванню бази оподаткування та ухиленню від сплати податку на прибуток (BEPS / Base Erosion and Profit Shifting) має обмежити неконтрольований експорт та імпорт, зменшити обсяг доходів від ухилення від оподаткування та позитивно вплинути на податкові надходження від зовнішньоекономічної діяльності.

Реалізація плану BEPS розпочалася в Україні у 2013 р. шляхом запровадження більш розширених вимог до оподаткування та аудиту зовнішньоекономічної діяльності відповідно до стандартів ОЕСР. І з 2017 р. в Україні запроваджено 4 з 15 кроків плану

BEPS для протидії різним напрямам агресивного податкового планування: протидія податковим зловживанням, пов'язаним із застосуванням спеціальних режимів оподаткування; усунення зловживань під час виконання податкових конвенцій; розкриття використання схем агресивного податкового планування; підвищення ефективності механізмів вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням між країнами угод про уникнення подвійного оподаткування.

Реалізація плану BEPS в першу чергу здійснюється через створення системи контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні, яка спрямована на зменшення незаконного податкового укриття через зовнішньоекономічні операції з пов'язаними або зацікавленими сторонами, а також через операції з контрагентами, які зареєстровані або ведуть бізнес у низькоподаткових юрисдикціях. Запровадження системи контролю за трансфертним ціноутворенням приведе до збільшення податкових надходжень до бюджету країни відповідно до податкового законодавства України.

Постановка завдання. Питання уникнення оподаткування через офшорні території за допомогою механізмів трансфертного ціноутворення розглядали багато вітчизняних та зарубіжних науковців, державних діячів і практиків. Зокрема, питання контролю та управління трансфертним ціноутворенням у контексті оптимізації оподаткування можна знайти у низці праць [1–10].

Практика трансфертного ціноутворення широко використовується для податкового планування з метою мінімізації податкових зобов'язань [11, 12], оскільки від компаній вимагається ефективність, і навіть ефективність оподаткування [13]. Для компаній трансфертне ціноутворення є альтернативою, яку можна використовувати для уникнення податків, оскільки компанії будуть прагнути передавати податкові зобов'язання в країни з нижчими ставками. Трансфертне ціноутворення використовується деякими транснаціональними компаніями, щоб уникнути збору великих податків шляхом зменшення податків і спричинення збитків для деяких країн [14].

У науковій праці [5] досліджено питання контролю за трансфертним ціноутворенням у податковій системі Індонезії. Автори дійшли висновку, що схеми трансфертного ціноутворення використовуються транснаціональними компаніями, щоб уникнути сплати податків шляхом передачі своїх податкових зобов'язань іншим країнам з нижчими податковими ставками.

Подібного висновку дійшли науковці [6], які стверджують, що трансфертна ціна, створена транснаціональною компанією між

двома підрозділами, є економічним і правовим інструментом, який використовується для оптимізації податкового тягаря. Науковці [2] опублікували результати дослідження, яке оцінює вплив правил трансфертного ціноутворення на поведінку транснаціональних компаній у викривленні цін усередині групи. Автори стверджують, що запровадження певних правил трансфертного ціноутворення збільшує прибутки, які відображаються у прибутковості бізнесу в юрисдикціях з високим рівнем оподаткування та зниження її в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування.

Науковці [3] стверджують, що посилення жорсткості регулювання трансфертного ціноутворення зменшує чутливість звітних прибутків до відмінностей у податкових ставках. Проте існують і критики посилення контролю за трансфертним ціноутворенням [15]. Вони вважають, що такі правила лише ускладнюють процес управління та збільшують витрати на підготовку звіту про трансфертне ціноутворення [15].

Деякі дослідження розкрили досвід реалізації плану BEPS та відповідні вимоги до аудиту зовнішньоекономічної діяльності транснаціональних компаній. Зокрема, наукова робота [16] присвячена впровадженню плану BEPS та CRS (Common Reporting Standards) у Південній Африці та їх впливу на національне законодавство. Питання офшорних зон і трансфертного ціноутворення досліджуються не лише у сфері податкового контролю за цими процесами, а й з боку оцінки ефективності офшорних операцій, що провадяться суб'єктами, які виконують такі операції. Отже, досліджуються помилки під час оцінки вартості офшорних операцій і вплив цих помилок на продуктивність окремих підрозділів [17].

Аналізуючи поступове впровадження ОЕСР плану BEPS, науковці роблять цікавий висновок у роботі [18], стверджуючи, що BEPS не досягне успіху в своїх спробах обмежити зростаючу практику агресивного податкового планування транснаціональних корпорацій. Ці дослідження наголошують, що, оцінюючи питання контролю, пов'язані з міжнародним оподаткуванням, необхідно окреслити концептуальні відмінності (і політичні наслідки) між сприянням міжнародній податковій прозорості, з одного боку, та регулюванням міжнародної податкової конкуренції, яка робить можливим ухилення від сплати податків, з другого.

Але більшість авторів [1, 4, 15] погоджуються з тим, що впровадження контролю за трансфертним ціноутворенням позитивно впливає на податкові надходження та поведінку транснаціональних компаній у сфері оптимізації оподаткування: примус транснаціональних компаній отримувати прибуток від високоподатко-

вих юрисдикцій, у яких вони фактично були засновані; зміна структури груп підприємств у бік зменшення кількості дочірніх компаній у низькоподаткових юрисдикціях; збільшення податкових надходжень у країнах, які запроваджують контроль за трансфертним ціноутворенням.

Дослідження процесу впровадження європейських стандартів у систему аудиту та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності України проводяться по різних напрямках. Так, науковці [19], проаналізувавши досвід ЄС у сфері державного контролю та напрямів його впровадження в Україні, визначили низку проблем матеріально-технічного, організаційного, інформаційного та кадрового забезпечення та встановили напрями удосконалення роботи державних контрольно-ревізійних служб, які можуть бути використані і на вдосконалення державного контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Впровадження європейських стандартів у систему аудиту зовнішньоекономічної діяльності України тісно пов'язано з розвитком митного постаудиту. Так, у роботі [20] розглядається питання створення митного постаудиту в Україні, в якій автори дійшли висновку, що запровадження митного постаудиту є необхідною умовою для подальшої інтеграції української економіки до європейської спільноти. Автори вважають за необхідне залучати аудиторські компанії до митного постаудиторського контролю. Це дозволить вийти на рівень кращих світових практик щодо максимального скорочення витрат часу на митне оформлення та забезпечить постійне дотримання митного законодавства учасниками зовнішньоекономічної діяльності [20].

Науковці [21] досліджують особливості аудиту відповідності зовнішньоекономічної діяльності підприємств європейським стандартам Уповноваженого економічного оператора, що дає змогу запропонувати модель оцінки дотримання підприємством цих стандартів. Ця модель слугує методологічною основою для самооцінки підприємствами власного стану відповідно до європейських стандартів.

Окремо в наукових працях розкрито питання створення системи контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні з 2013 р. У роботах [22–25] описано досвід України у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, основні тенденції та перспективи його розвитку, що також важливо для впровадження європейських стандартів контролю та аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Незважаючи на значні досягнення в аналізі процесу імплементації європейських стандартів у законодавство різних країн із

перехідною економікою, а також запровадження плану BEPS в Україні, сучасні наукові публікації майже не досліджують економічний ефект від впровадження європейських стандартів щодо питань аудиту та оподаткування зовнішньоекономічної діяльності України. Тому, вважаємо за доцільне дослідити еволюцію основних економічних показників, які можуть виявити позитивні зміни та знизити зловживання та шахрайство під час зовнішньоторговельних операцій в Україні.

Отже, метою дослідження є оцінка впливу адаптації європейських вимог щодо управління аудитом трансфертних цін на обсяги та структуру зовнішньоекономічної діяльності України та визначення сучасних тенденцій в управлінні зовнішніми економічними операціями груп міжнародних компаній.

Методологічною основою дослідження є фундаментальні положення сучасної економічної науки, комплекс загальних і спеціальних методів пізнання: метод індукції та дедукції (для визначення критеріїв віднесення країн до низькоподаткових юрисдикцій), метод системного підходу (для узагальнення і систематизації результатів аналізу), метод порівняльно-структурного аналізу статистики України (у визначенні десяти найбільших країн експорту та імпорту до / з низькоподаткових юрисдикцій). Дослідження базується на даних Державної служби статистики України, Державної податкової служби України на основі відомостей за 2018–2021 рр.

Результати. Одним із напрямів контролю та регулювання в рамках плану BEPS є розширення переліку юрисдикцій, торгові операції з якими підлягають посиленому контролю з боку Державної податкової служби України. У рамках імплементації в законодавство України правил контролю за трансфертним ціноутворенням ретельній перевірці підлягають господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до відповідного переліку, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Відповідно до законодавства, зокрема Податкового кодексу України, вводяться спеціальні правила регулювання операцій з контрагентами, які зареєстровані та сплачують податки в країнах з низькими ставками податку на прибуток.

Так, в Україні ухвалено низку нормативних документів щодо уточнення переліку держав і територій (офшорних зон), операції з якими підлягають державному податковому контролю. У цих документах перераховані держави та території, операції з якими вважаються контрольованими.

Важливим завданням дослідження є ідентифікація впливу посилення трансфертного контролю на подальше скорочення експорту / імпорту через низькоподаткові юрисдикції. Для оцінки загальної динаміки зовнішньоекономічної діяльності в Україні доцільно навести обсяги зовнішньої торгівлі в Україні за останні роки (рис. 1).

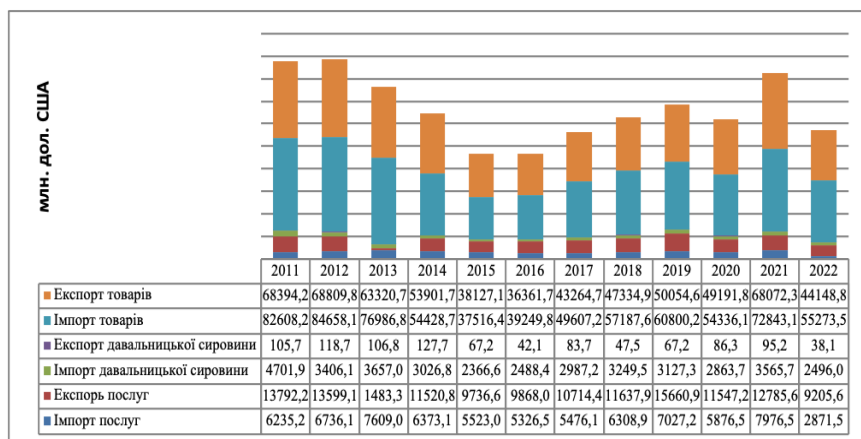


Рис. 1. Динаміка зовнішньої торгівлі товарами, послугами та давальницькою сировиною в Україні, млн дол. США

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

Загальний обсяг зовнішньої торгівлі у 2011–2012 рр. був майже на одному рівні (175 837,4 і 177 327,4 млн дол.), але з 2013 р. обсяг зовнішньої торгівлі поступово знижується і досягає мінімуму у 2016 р. — 93 336,5 млн дол.

Провал у зовнішній торгівлі у 2013–2016 рр. пояснюється об'єктивними причинами військово-політичного та економічного характеру, які стали основними негативними факторами впливу на рівень зовнішньоекономічної діяльності України. З 2017 р. спостерігається поступове зростання загального обсягу зовнішньої торгівлі України, але навіть у 2019 р. Україна не вийшла на рівень 2011–2012 рр.

На рис. 2 наведено обсяги українського експорту до низькоподаткових юрисдикцій протягом 2021 р. Найбільший обсяг експорту серед країн, визнаних Кабінетом Міністрів України низь-

коподатковими юрисдикціями, у 2021 р. припадає на Молдову, ОАЕ, Іран, Марокко, Узбекистан, Ліван, Домініканську Республіку.

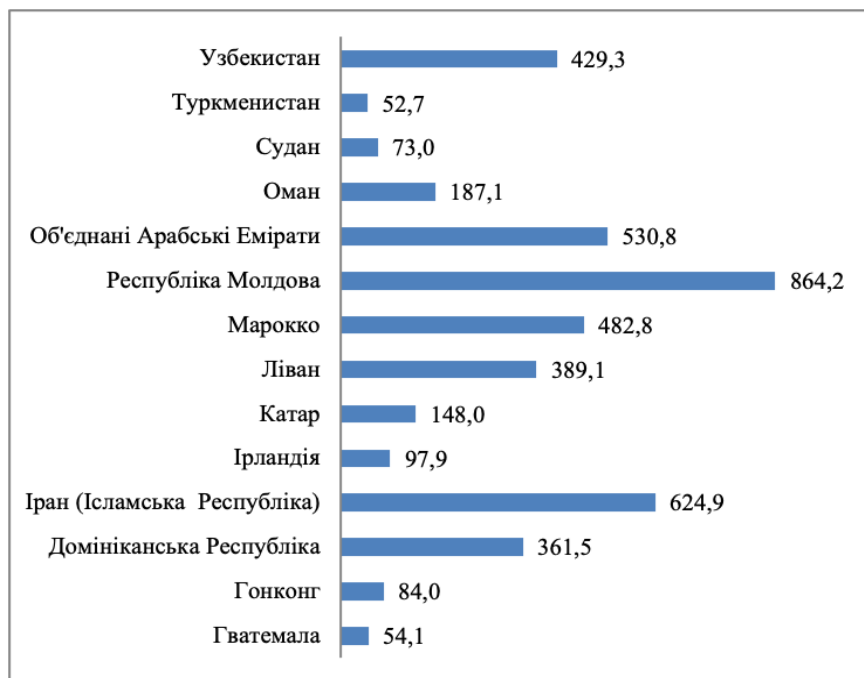


Рис. 2. Експорт України до низькоподаткових юрисдикцій (за переліком Кабінету Міністрів України) протягом 2021 р., млн дол.

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

Разом із розширенням переліку держав і територій (офшорних зон), торговельні операції з якими підлягають державному податковому контролю, змінюються й обсяги експорту на ці території.

У табл. 1 наведено низькоподаткові юрисдикції з найбільшими обсягами експорту протягом 2019–2021 рр.

На рис. 3 наведено обсяги імпортованих товарів в Україну у 2021 р. з країн, які входять до переліку низькоподаткових юрисдикцій згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045.

Таблиця 1

**ТОП-10 «НИЗЬКОПОДАТКОВИХ» ЮРИСДИКЦІЙ
ЗА ОБСЯГОМ ЕКСПОРТУ З УКРАЇНИ ПРОТЯГОМ 2019–2021 РР.**

2019		2020		2021	
Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США
Республіка Молдова	726,6	Республіка Молдова	679,6	Республіка Молдова	864,2
Об'єднані Арабські Емірати	525,9	Об'єднані Арабські Емірати	439,1	Іран (Ісламська Республіка)	624,9
Болгарія	482,2	Марокко	373,0	Об'єднані Арабські Емірати	530,8
Ліван	372,1	Ліван	327,3	Марокко	482,8
Марокко	294,1	Узбекистан	295,5	Узбекистан	429,3
Узбекистан	215,8	Іран (Ісламська Республіка)	258,8	Ліван	389,1
Іран (Ісламська Республіка)	214,7	Катар	131,6	Домініканська Республіка	361,5
Сінгапур	188,5	Ірландія	94,4	Оман	187,1
Малайзія	181,6	Оман	85,3	Катар	148,0
Ірландія	153,2	Домініканська Республіка	84,5	Ірландія	97,9

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

Найбільші обсяги імпорту серед країн, включених Кабінетом Міністрів України до переліку низькоподаткових юрисдикцій, у 2021 р. зафіксовано з Узбекистану, Ірландії, Узбекистану, Молдови, Марокко, Ірану, Туркменистану.

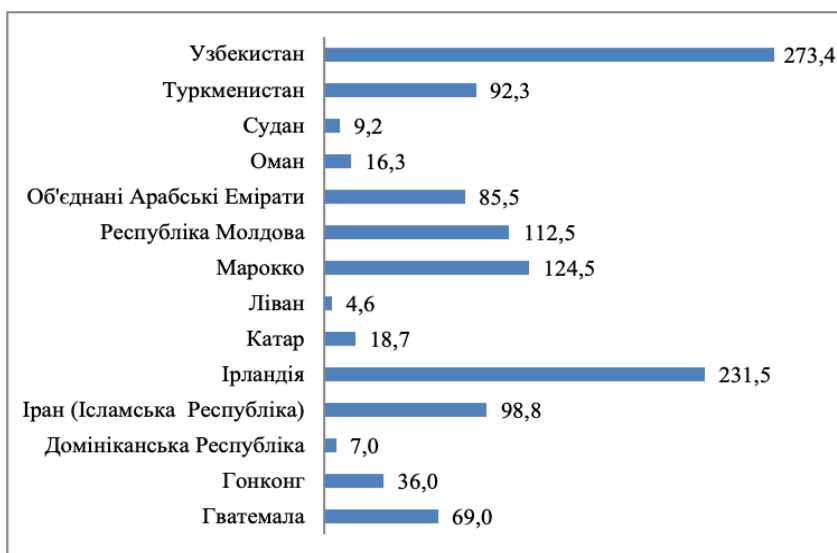


Рис. 3. Обсяги імпорту в Україну з низькоподаткових юрисдикцій протягом 2021 р., млн дол. США

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

У табл. 2 наведено низькоподаткові юрисдикції, з яких протягом 2019–2021 рр. виявлено найбільші обсяги імпорту.

Таблиця 2

ТОП-10 НИЗЬКОПОДАТКОВИХ ЮРИСДИКЦІЙ ЗА ОБСЯГАМИ ІМПОРТУ В УКРАЇНУ ПРОТЯГОМ 2019–2021 РР.

2019		2020		2021	
Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США
Болгарія	459,3	Ірландія	209,3	Узбекистан	273,4
Малайзія	230,3	Узбекистан	137,0	Ірландія	231,5
Ірландія	169,6	Марокко	91,9	Марокко	124,5
Узбекистан	112,7	Гонконг	83,5	Республіка Молдова	112,5
Марокко	100,5	Республіка Молдова	74,1	Іран (Ісламська Республіка)	98,8

Закінчення табл. 2

2019		2020		2021	
Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США	Країна	Сума, млн дол. США
Республіка Молдова	91,3	Гватемала	61,7	Туркменистан	92,3
Гонконг	87,6	Об'єднані Арабські Емірати	61,0	Об'єднані Арабські Емірати	85,5
Туркменистан	82,9	Іран (Ісламська Республіка)	48,2	Гватемала	69,0
Об'єднані Арабські Емірати	80,5	Туркменистан	29,5	Гонконг	39,0
Іран (Ісламська Республіка)	48,9	Оман	22,5	Катар	18,7

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

У табл. 2 проілюстровано, що серед країн, включених до переліку низькоподаткових юрисдикцій у відповідні роки, лідерами-імпортерами за обсягом ввезених в Україну товарів є Болгарія (перше місце у 2019 р.), Ірландія (перше місце у 2020 р.) та Узбекистан (перше місце у 2021 р.).

На етапі запровадження механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням було доповнено перелік територій, які вважаються офшорними зонами, а Постановою Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 р. № 1042-р значно збільшено кількість держав, операції з якими підлягають державному контролю (табл. 3).

Протягом 2018–2021 рр. для зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання України використовувалося від 29 до 39 офшорних зон, що становить близько половини підконтрольних державі офшорних зон (табл. 4).

Цікаво, що разом зі збільшенням кількості підконтрольних офшорних зон у 2014 р. зросла частка експорту товарів до країн із переліку офшорних зон у загальному обсязі експорту України (з 0,95 до 8,57 %). Як зазначалося вище, кількість територій, які

вважалися підконтрольними уряду, у 2014 р. зросла з 14 до 35 порівняно з 2013 р. (табл. 3).

Таблиця 3

**СПІВВІДНОШЕННЯ КІЛЬКОСТІ ДЕРЖАВ (ТЕРИТОРІЙ),
ОПЕРАЦІЙ З ЯКИМИ ПІДЛЯГАЮТЬ ДЕРЖАВНОМУ КОНТРОЛЮ
ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

Індикатори	Досліджуваний звітний період, за який суб'єкти господарювання зобов'язані надавати інформацію про контрольовані операції (років)						
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2022
Кількість офшорних держав (територій) зі списку, залучених до експортно-імпортних операцій України	14	35	38	32	29	39	39
Установчий документ, що визначає перелік офшорних територій	Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 143-р від 23.02.2011	Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1042-р від 25.12.2013	Розпорядження Кабінету Міністрів України № 977-р від 16.09.2015	Постанова Кабінету Міністрів України № 1045 від 27.12.2017			
Кількість держав (територій), включених до списку	36	73	73	65	65	85	79
Частка підприємств із зовнішньоекономічною діяльністю України за переліком Кабінету Міністрів України, %	39	48	52	49	45	45,9	49,4

Джерело: розраховано автором.

Водночас у 2018 р. спостерігалось зростання частки експорту / імпорту до / з території, торговельні операції з якими є контрольованими державою, у загальному обсязі експорту / імпорту України (табл. 4).

Цікавим вбачається той факт, що в 2018 р. Кіпр, який є відомим офшором, не увійшов до топ-10 юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування. Проте експорт на Кіпр не припинявся вже багато років. Це означає, що навіть у разі посилення податкового

контролю зацікавленість суб'єктів ЗЕД у можливостях низькоподаткових юрисдикцій (податкові пільги, спрощений облік, оподаткування та звітність тощо) не зменшується.

Таблиця 4

ПОКАЗНИКИ ЕКСПОРТУ (ІМПОРТУ) ТОВАРІВ УКРАЇНИ ДО (З) КРАЇН (ТЕРИТОРІЙ), ОПЕРАЦІЇ З ЯКИМИ КОНТРОЛЮЮТЬСЯ ДЕРЖАВОЮ

Показники експорту / імпорту товарів	Період дослідження (роки)			
	2018	2019	2020	2021
Обсяг експорту товарів з України, млн.дол. США	47334,9	50054,6	49191,8	68072,3
Обсяг експортованих товарів до країн (територій) з переліку Кабінету Міністрів України, млн.дол. США	5586,3	3354,7	2978,3	4379,4
Частка експорту в офшорні зони в загальному обсязі експорту України, %	11,8	6,7	6,1	6,4
Обсяги імпорتنних товарів України, млн.дол. США	57187,6	60800,2	54336,1	72843,1
Обсяги імпортованих товарів із країн (територій), включених до переліку Кабінету Міністрів України, млн.дол. США	1843,4	1463,6	837,3	1179,3
Частка імпорту з офшорних зон у загальному обсязі імпорту України, %	3,2	2,4	1,5	1,6

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>

Список офшорних зон час від часу змінюється, і в різних країнах ці зони можуть бути розташовані на різних територіях. Загалом офшорна зона визначається як вільна економічна зона з особливо сприятливим валютно-фінансовим і фіскальним режимами, спрощеною системою реєстрації платників податків, високим рівнем конфіденційності та лояльності державного контролю та регулювання. Як правило, офшорні зони мають низькі або нульові податкові ставки, а також спрощені умови ліцензування.

Деякі країни складають відповідні списки офшорних зон, які більш ретельно контролюються, до яких входять чорний, сірий і білий списки офшорних зон. До білого списку входять ті країни,

які, хоч і мають спрощені умови оподаткування та реєстрації, підписують відповідні економічні угоди про обмін податковою інформацією. У сірий список офшорів входять ті країни, які підписують невелику кількість економічних угод про обмін податковою інформацією або тільки збираються це зробити. Чорний список — це список територій зі значними податковими спрощеннями, які підозрюються у відмиванні грошей і відмовляються надавати додаткову податкову інформацію.

Кожна країна має власний чорний список офшорів, який щорічно оновлюється. До такого списку країн входять Багами, Барбадос, Кіпр, Монако, Джерсі, острів Мен та ін. Філії в таких країнах або операції з їхніми резидентами призводять до додаткового податкового контролю, а в деяких країнах навіть до додаткового оподаткування.

Зовнішньоекономічні операції з резидентами з таких територій створюють конфлікт інтересів між бізнесом і державою, тобто протилежні інтереси (суб'єкти для ведення бізнесу воліють обирати території з податковими пільгами та спрощеним регулюванням, а держава бореться за отримання належного податку на прибуток).

Факт доповнення переліку таких територій відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України у 2013 р. підтверджує, що підприємства України фактично здійснювали значний обсяг зовнішньоекономічних операцій із контрагентами з тих територій, де ставки податку на прибуток істотно відрізнялися (різниця перевищувала 5 %). Це означає, що до 2014 р. українські підприємства фактично шукали шляхи ухилення від сплати податку на прибуток через операції в низькоподаткових юрисдикціях. Зазначена тенденція 2014 р. вказує на очевидний наслідок прийняття відповідних нормативних актів, що виражається у виявленні значних обсягів експорту / імпорту місцевих підприємств до низькоподаткових юрисдикцій, які раніше були підконтрольні уряду.

У 2015 і 2016 рр. обсяги експортованих товарів у підконтрольні офшори скоротилися вдвічі та їх частка досягла 4,54 % у загальному обсязі експорту. Обсяг імпорту з підконтрольних офшорів також скорочується і його частка в загальному обсязі українського імпорту досягає 1,55 %. Така тенденція свідчить про скорочення зовнішньоекономічних операцій, які раніше здійснювалися місцевими підприємствами в низькоподаткових юрисдикціях. Це свідчить про те, що через посилення державного податкового контролю такі операції втратили економічну ефективність. У 2017 р. продовжилося скорочення контрольованого експорту / імпорту в офшорні території, але в 2018 р. було зафіксовано

помітне зростання — частка експорту в офшорні зони в загальному обсязі експорту України зросла до 11,8 %, а частка імпорту з офшорних зон в загальному обсязі імпорту зросла до 3,22 %. З 2019 р. спостерігається скорочення контрольованого експорту / імпорту, що свідчить про посилення державного податкового контролю.

Висновки. Поточна глобальна тенденція офшоризації та євроінтеграційні процеси в Україні привели до значного посилення контролю над операціями міжнародних компаній. Отже, це суттєво вплинуло на обсяги та структуру контрольованого експорту / імпорту, що ввозяться та вивозяться суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

Аналіз змін законодавства України під час адаптації до європейських стандартів дав змогу зробити висновок, що з 2013 р. державний перелік юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування суттєво змінився і розширився з 36 у 2013 р. до 79 держав (територій) у 2021 р., лише половина країн списку практично задіяна у зовнішньоекономічній діяльності України.

Більш глибоке дослідження виявило, що відразу після розширення списку юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування відбулося значне падіння обсягів контрольованого експорту / імпорту, що ми розцінюємо як втрату економічної ефективності торгових операцій через юрисдикції з низьким рівнем оподаткування через посилення контролю та розширення переліку територій, транзакції через які перебувають під жорстким контролем. У 2021 р. частка контрольованого експорту / імпорту помітно зменшилась (з 11,8 % у 2018 р. до 6,4 % у 2021 р. для експорту та з 3,2 % у 2018 р. до 1,6 % у 2021 р. для імпорту), що, на нашу думку, і відбулося через якісну зміну переліку низькоподаткових юрисдикцій.

Дослідження структури експорту / імпорту за географічними сегментами визначило топ-10 низькоподаткових юрисдикцій за обсягом товарів. Так, протягом 2019–2021 рр. серед усіх низькоподаткових юрисдикцій, зазначених в урядовому списку, найбільші обсяги експорту / імпорту зафіксовано за операціями з контрагентами з Молдови, Узбекистану, Марокко, Ірану, ОАЕ.

Загалом процес впровадження кроків Плану BEPS в Україні є поступовим та ефективним: відбувається удосконалення законодавства у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, міжнародними координаційними процедурами, у сфері уникнення подвійного оподаткування тощо. Україна 1 січня 2017 р. приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках Організації економічного співробітництва та розвитку та взяла на

себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану дій щодо боротьби з розмиванням податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування.

Україна зобов'язалась реалізувати 4 кроки із 15 запропонованих, а саме: крок 5 «Удосконалення заходів щодо протидії податковим зловживанням»; крок 6 «Запобігання зловживанню пільгами, передбаченими двосторонніми договорами»; крок 13 «Рекомендації щодо трансфертного ціноутворення та документації щодо розкриття інформації за країнами»; крок 14 «Удосконалення процедури взаємоузгодження шляхом вирішення спорів».

Міністерство фінансів України розробило Дорожню карту реалізації Плану дій BEPS, яка втілює наступні кроки Плану BEPS, спрямованого на протидію розмиванню податкової бази. Ураховуючи чіткий курс України на євроінтеграцію, можна зробити висновок, що процедури посилення контролю за експортом / імпортом до низькоподаткових юрисдикцій та контролю за трансфертним ціноутворенням будуть вдосконалені з урахуванням нових вимог Організації економічного співробітництва та розвитку.

Література

1. Devereux M., Maffini G. (Eds). Proceedings of European Tax Policy Forum Conference «The Impact of Corporation Taxes across Borders». Oxford University Centre for Business Taxation. 2007. Available: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3395/1/WP0702.pdf>.
2. Lohse T., Riedel N. Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals. *CESifo Working Paper Series* № 4404. 2013.
3. Marques M., Pinho C. Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe. *Accounting and Business Research*. 2020. Vol. 46, № 7, p. 703–730.
4. Ruf M., Weichenrieder A. The Taxation of Passive Foreign Investment: Lessons from German Experience. *Canadian Journal of Economics*. 2015. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5982.2012.01737.x>.
5. Huda M., Nugraheni N., Kamarudin K. The Problem of Transfer Pricing in Indonesia Taxation System. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2017. Vol. 7, № 4, p. 139–143.
6. Melnychenko R., Pugachevska K., Kasianok K. Tax control of transfer pricing. *Investment Management and Financial Innovations*. 2017. Vol. 14, № 4, p. 40–49. DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/imfi.14\(4\).2017.05](http://dx.doi.org/10.21511/imfi.14(4).2017.05).
7. Prettl A. Profit Shifting & Controlled Foreign Corporation Rules — the Thin Bridge between Corporate Tax Systems. 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3102553>.
8. Beebejaun A. The fight against international transfer pricing abuses: a recommendation for Mauritius. *International Journal of Law and*

Management. 2019. Vol. 61, № 1, p. 205–231. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJLMA-05-2018-0083>.

9. Clifford S. Taxing multinationals beyond borders: Financial and locational responses to CFC rules. *Journal of Public Economics*. 2019. Vol. 173, p. 44–71. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.01.010>.

10. Hira A., Murata B., Monson S. Regulatory Mayhem in Finance: What Panama Papers Reveal. In Hira, A., Caillard, N., Cohn, T. H. (Eds.). *The Failure of Financial Regulation* (p. 191–232). Burnaby: Simon Fraser University. 2019.

11. Darussalam Septriadi D., Kristiaji B. B. Transfer Pricing Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional. *PT Dimensi Internasional Tax*. 2013.

12. Yuhertina I., Setyaningrum R. M., Hastuti S., Sundari S. Etika, Organisasi dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*. 2016. Vol. 7(1), p. 68–74. DOI: <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7012>.

13. Fidiana F. Compliance behaviour from the holistic human nature perspective. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. 2020. Vol. 11(5), p. 1145–1158. DOI: <https://doi.org/10.1108/JIABR-11-2016-0142>.

14. Refgia T., Ratnawati V., Rusli. Pengaruh Pajak, Mekanisme Bonus, Ukuran Perusahaan, Kepemilikan Asing Dan Tunneling Incentive Terhadap Transfer Pricing (Perusahaan Sektor Industri Dasar Dan Kimia Yang Listing Di BEI Tahun 2011-2014). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*. 2016. Vol. 4(1), p. 543–555.

15. Avi-Yonah R., Clausing K., Durst M. Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax Review*. 2009. Vol. 5, p. 497–553. Available: <https://repository.law.umich.edu/articles/774/>.

16. West C. Status Quo of International Tax Reform in South Africa: Implementation of BEPS and CRS and the Influence on Domestic Law Amendment. *SSRNElectronic Journal*. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3009193>

17. Larsen M. M. Failing to estimate the costs of off shoring: A study on process performance. *International Business Review*. 2015. Vol. 25, № 1, p. 307–318. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2015.05.008>.

18. Eccleston R., Smith H. The G20, BEPS and the future of international tax governance. In P. Dietsch & T. Rixen (Eds.). *Global tax governance: What is wrong with it and how to fix it* (p. 175–198). Colchester: ECPR Press. 2016.

19. Івашова Л. М., Івашов М. Ф. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України. *Вісник Академії митної служби України. Серія: Державне управління*. 2014. № 2. — С. 12–23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamcudu_2014_2_4.

20. Петрик О. А., Мариніч І. О. Роль незалежного аудиту в проведенні постмитного контролю. *Технологический аудит и резервы прои-*

зводства. 2015. № 1(6). С. 57–60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_1\(6\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_1(6)_14).

21. Vakulchyyk O., Fesenko V., Knyshek O. Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Vol. 3, № 4, p. 18-23. DOI: <http://dx.doi.org/10.30525/2256-0742/2017-3-4-18-23>.

22. Алексеева А., Игнатенко Т. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 3 (95). С. 85–95. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8.

23. Vakuljchyyk O. M., Rjabych O. V. The transfer pricing control mechanism and reporting system implementation challenges: Ukrainian experience. *Customs*. 2015. Vol. 2, p. 10- 16.

24. Петрик О. А., Касич А. О., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 24. С. 19–23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2016_24_6.

25. Фесенко В. В. Зовнішньоекономічні операції підприємства з пов'язаними сторонами: аудит і аналіз: монографія. Дніпро: Домінанта-прінт. 2018. С. 301.

References

1. Devereux, M., & Maffini, G. (Eds). (2007). Proceedings of European Tax Policy Forum Conference «The Impact of Corporation Taxes across Borders». *Oxford University Centre for Business Taxation*. Available: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3395/1/WP0702.pdf>.

2. Lohse, T., & Riedel, N. (2013). Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals. *CESifo Working Paper Series* № 4404.

3. Marques, M., & Pinho, C. (2015). Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe. *Accounting and Business Research*, Vol. 46, № 7, p. 703–730.

4. Ruf, M., & Weichenrieder, A. (2015). The Taxation of Passive Foreign Investment: Lessons from German Experience. *Canadian Journal of Economics*. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1540-5982.2012.01737.x>.

5. Huda, M., Nugraheni, N., & Kamarudin, K. (2017). The Problem of Transfer Pricing in Indonesia Taxation System. *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 7, №4, p. 139–143.

6. Melnychenko, R., Pugachevska, K., & Kasianok, K. (2017). Tax control of transfer pricing. *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 14, № 4, p. 40–49. DOI: [http://dx.doi.org/10.21511/imfi.14\(4\).2017.05](http://dx.doi.org/10.21511/imfi.14(4).2017.05).

7. Prettl, A. (February 2018). *Profit Shifting & Controlled Foreign Corporation Rules — the Thin Bridge between Corporate Tax Systems*. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3102553>.

8. Beebeejaun, A. (2019). The fight against international transfer pricing abuses: a recommendation for Mauritius. *International Journal of Law and Management*, Vol. 61, № 1, p. 205–231. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJLMA-05-2018-0083>.
9. Clifford, S. (2019). Taxing multinationals beyond borders: Financial and locational responses to CFC rules. *Journal of Public Economics*, Vol. 173, p. 44–71. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.01.010>.
10. Hira, A., Murata, B., & Monson, S. (2019). *Regulatory Mayhem in Finance: What Panama Papers Reveal*. In Hira, A., Caillard, N., Cohn, T. H. (Eds.). *The Failure of Financial Regulation* (p. 191–232). Burnaby: Simon Fraser University.
11. Darussalam, Septriadi, D., & Kristiaji, B. B. (2013). *Transfer Pricing Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. PT Dimensi Internasional Tax.
12. Yuhertina, I., Setyaningrum, R. M., Hastuti, S., & Sundari, S. (2016). Etika, Organisasi dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, Vol. 7(1), p. 68–74. DOI: <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7012>.
13. Fidiana, F. (2020). Compliance behaviour from the holistic human nature perspective. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 11(5), p. 1145–1158. DOI: <https://doi.org/10.1108/JIABR-11-2016-0142>.
14. Refgia, T., Ratnawati, V., & Rusli. (2016). Pengaruh Pajak, Mekanisme Bonus, Ukuran Perusahaan, Kepemilikan Asing Dan Tunneling Incentive Terhadap Transfer Pricing (Perusahaan Sektor Industri Dasar Dan Kimia Yang Listing Di BEI Tahun 2011–2014). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, Vol. 4(1), p. 543–555.
15. Avi-Yonah, R., Clausing, K., & Durst, M. (2009). Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax Review*, Vol. 5, p. 497–553. Available: <https://repository.law.umich.edu/articles/774/>.
16. West, C. (2017). Status Quo of International Tax Reform in South Africa: Implementation of BEPS and CRS and the Influence on Domestic Law Amendment. *SSRNElectronic Journal*. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3009193>
17. Larsen, M. M. (2015). Failing to estimate the costs of off shoring: A study on process performance. *International Business Review*, Vol. 25, № 1, p. 307–318. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2015.05.008>.
18. Eccleston, R., & Smith, H. (2016). *The G20, BEPS and the future of international tax governance*. In P. Dietsch & T. Rixen (Eds.). *Global tax governance: What is wrong with it and how to fix it* (p. 175–198). Colchester: ECPR Press.
19. Ivashova, L. M., & Ivashov, M. F. (2014). Dosvid derzhavnoho finansovoho kontroliu v krainakh YeS ta napriamy yoho implementatsii do Ukrainy [Experience of state financial control in the EU countries and directions of its implementation in Ukraine]. *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Seriia: Derzhavne upravlinnia*, Vol. 2, № 11, p. 12–23. [in Ukrainian].

20. Petryk, O. A., & Marynich, I. O. (2015). Rol nezalezhnogo audytu v provedenni postmytnoho kontroliu [The role of independent audit in post customs control]. *Technology audit and production reserves*, Vol. 1/6, № 21, p. 57–60. [in Ukrainian].

21. Vakulchyk, O., Fesenko, V., & Knyshek, O. (2017). Internal control and audit of enterprises' compliance with customs requirements while conducting foreign economic activity. *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 3, № 4, p. 18–23. DOI: <http://dx.doi.org/10.30525/2256-0742/2017-3-4-18-23>.

22. Aleksjejeva, A., & Ignatenko, T. (2014). Transfertne tsinoutvorennia yak mekhanizm podatkovoho kontroliu [Transfer pricing as a tax control mechanism]. *Visnyk Kyjivsjkogho nacionalnogho torghovelnjno-ekonomichnogho universytetu*, Vol. 3, p. 85–95. Available: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8. [in Ukrainian].

23. Vakulchyk, O. M., & Rjabych, O. V. (2015). The transfer pricing control mechanism and reporting system implementation challenges: Ukrainian experience. *Customs*, Vol. 2, p. 10–16.

24. Petryk, O. A., Kasych, A. O. & Ghrynenko, Ju. I. (2016). Transfertne tsinoutvorennia na pidpryemstvi: problemy ta mozhlyvosti vykorystannia [Transfer pricing in the enterprise: problems and opportunities for use]. *Investycji: praktyka ta dosvid*, Vol. 24, p. 19–23. [in Ukrainian].

25. Fesenko, V. V. (2018). *Zovnishnoekonomichni operatsii pidpryemstva z poviazanyimi storonamy: audyt i analiz* [Foreign economic transactions of an enterprise with related parties: audit and analysis]. Dnipro: Dominanta print. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 13.09.2023.

УДК 339.564(477):338.432

JEL Classification F14, F20, O13, Q17

DOI 10.33111/EE.2023.51.YakimchukV_ChukhraievaN

V. Yakimchuk

director of LLC «Kyiv-Product»

ORCID: 0009-0007-6475-5903

N. Chukhraieva

PhD, Associate Professor of the Business Economic and Entrepreneurship Department of Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ORCID: 0000-0003-1537-4841

В. Ю. Якимчук

директор ТОВ «Київ-продукт»

Н. М. Чухраєва

к.е.н., доцент кафедри бізнес-економіки та підприємництва Київський Національний Економічний Університет імені Вадима Гетьмана