

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут міжнародних відносин ім. Б. Д.
Гаврилишина
Кафедра Міжнародної економіки

СУХОВИЧ Яна Дмитрівна

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО
КОНТРОЛЮ НА МІЖНАРОДНИХ РИНКАХ

спеціальність 051 Економіка
освітньо-професійна (наукова) програма «Міжнародна економіка»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ЕМЕм-21
Сухович Яна Дмитрівна
підпис
Науковий керівник:
підпис

Кваліфікаційну роботу
Допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри

Тернопіль - 2024

АНОТАЦІЯ

Сухович Я. Д. Трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю на міжнародних ринках. – Рукопис.

Дослідження для здобуття освітнього ступня «магістр» за спеціальністю 051 «Економіка», освітньо-професійна (наукова) програма – Міжнародна економіка. Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2024.

У роботі досліджено теоретичні засади, сучасні тенденції та практичні аспекти трансфертного ціноутворення як інструменту податкового контролю. Проаналізовано міжнародний досвід регулювання ТЦ на основі принципу «витягнутої руки» та рекомендацій Плану дій BEPS, а також стан та проблеми його впровадження в Україні. Визначено ключові виклики, зокрема недосконалість методик оцінки нематеріальних активів, складність документаційних вимог та недостатню інституційну спроможність податкових органів.

ANNOTATION

Sukhovych Y. Transfer pricing as a tool for tax control in international markets – Manuscript.

Doctoral studies for the educational level «Master» with the title 051 Economics. West Ukrainian National University, Ternopil, 2024.

The paper examines the theoretical foundations, current trends, and practical aspects of transfer pricing as a tool for tax control. The international experience of transfer pricing regulation based on the arm's length principle and the BEPS Action Plan recommendations is analyzed, along with the state and challenges of its implementation in Ukraine. Key issues have been identified, including the lack of methodologies for evaluating intangible assets, the complexity of documentation requirements, and insufficient institutional capacity of tax authorities.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1.	7
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	7
1.1. Сутність і концептуальні основи трансфертного ціноутворення.....	7
1.2. Трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю..	15
РОЗДІЛ 2.	20
АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ	20
2.1. Аналіз тенденцій і практик трансфертного ціноутворення на міжнародних ринках	20
2.2. Стан і проблеми трансфертного ціноутворення в Україні	27
РОЗДІЛ 3.	34
РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	34
3.1. Міжнародний досвід у сфері трансфертного ціноутворення та можливості його адаптації в Україні	34
3.2. Запровадження інноваційних підходів до податкового контролю	39
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	44
СПИСК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47

ВСТУП

У сучасних умовах глобалізації економіки та розвитку транснаціональних корпорацій (ТНК) трансфертне ціноутворення (ТЦ) набуло стратегічного значення як для міжнародного бізнесу, так і для національних податкових систем. Застосування ТЦ дозволяє ТНК оптимізувати фінансові ресурси шляхом перерозподілу прибутків між різними юрисдикціями, проте одночасно створює виклики для податкових органів щодо забезпечення справедливого розподілу податкових зобов'язань. Неправильне використання механізмів ТЦ може призводити до розмивання податкової бази та виведення прибутків у низькоподатковій юрисдикції, що негативно позначається на національних бюджетах.

Попри наявність міжнародних стандартів, регулювання ТЦ в Україні перебуває на етапі становлення. З 2013 року вітчизняне законодавство поступово адаптується до рекомендацій ОЕСР, проте існують значні виклики, серед яких складність документального забезпечення, відсутність уніфікованих методик оцінки нематеріальних активів, а також недостатня ресурсна база для здійснення податкового контролю. У контексті воєнного стану та економічної нестабільності роль ефективного контролю за ТЦ зростає, оскільки це дозволяє забезпечити додаткові надходження до бюджету та запобігти ухиленню від сплати податків.

Актуальність обраної теми обумовлена необхідністю вдосконалення механізмів податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні з урахуванням світових тенденцій та інноваційного зарубіжного досвіду. Впровадження прозорих і справедливих правил ТЦ є одним із пріоритетних завдань податкової політики держави, що сприяє захисту національних економічних інтересів і підвищенню інвестиційної привабливості країни.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування сутності трансфертного ціноутворення, аналіз його ролі у системі податкового контролю та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення регулювання ТЦ в Україні.

Для досягнення поставленої мети сформульовано такі завдання:

- визначити сутність, функції та основні принципи трансфертного ціноутворення;
- проаналізувати міжнародний досвід регулювання ТЦ та можливість його адаптації в Україні;
- здійснити аналіз випадків зловживання трансфертним ціноутворенням;
- дослідити сучасний стан і проблеми застосування ТЦ в Україні;
- окреслити шляхи вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням з урахуванням світових тенденцій.

Об'єктом дослідження є трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю в міжнародній економіці.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти регулювання трансфертного ціноутворення в Україні та світі.

Для досягнення мети дослідження застосовано такі методи:

- аналіз і синтез – для дослідження теоретичних засад ТЦ;
- порівняльний аналіз – для зіставлення міжнародного досвіду та вітчизняної практики регулювання ТЦ;
- метод кейс-стаді – для вивчення конкретних прикладів зловживань ТЦ та їх наслідків;
- економічне моделювання – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення податкового контролю.

Практичне значення дослідження полягає у можливості застосування його результатів для вдосконалення вітчизняного законодавства у сфері ТЦ,

посилення податкового контролю та мінімізації ризиків ухилення від сплати податків.

Апробація результатів роботи здійснена на наукових конференціях та семінарах, а також у процесі написання наукових статей за темою дослідження. Основні положення кваліфікаційної роботи викладені у публікаціях у фахових виданнях.

Таким чином, дослідження є актуальним і має практичну значущість для подальшого вдосконалення податкової системи України в контексті інтеграції до світової економіки.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

1.1. Сутність і концептуальні основи трансфертного ціноутворення

Трансфертне ціноутворення є ключовим механізмом в управлінні транснаціональними корпораціями, які здійснюють операції між підрозділами в різних юрисдикціях. У сучасних умовах глобалізації світової економіки, коли компанії все більше інтегруються у міжнародні ланцюги створення вартості, ТЦ набуває стратегічного значення. Саме трансфертне ціноутворення, а точніше, неправильне трансфертне ціноутворення транснаціональними корпораціями є, ймовірно, найскладнішим глобальним інструментом податкового планування [8].

Значний обсяг світової торгівлі сьогодні складається з міжнародних переказів товарів і послуг, капіталу (таких як гроші) і нематеріальних активів (таких як інтелектуальна власність) у межах групи ТНК – саме такі перекази називаються «внутрішньогруповими» операціями. Така внутрішньогрупова торгівля стабільно зростає і становить понад 30 відсотків усіх міжнародних операцій [1, с.2].

Структура операцій у групі ТНК, складові частини якої, наприклад компанії, також називаються «асоційованими підприємствами» мовою трансфертного ціноутворення, визначається поєднанням ринкових і групових сил, які можуть відрізнятися від умови відкритого ринку, що діють між незалежними суб'єктами. Таким чином, велика і зростаюча кількість міжнародних операцій більше не регулюється виключно ринковими силами, а силами, які керуються спільними інтересами суб'єктів групи. У такій ситуації стає важливим встановити правильну ціну, яка називається «трансфертною ціною», для внутрішньогрупової транскордонної передачі товарів, нематеріальних активів і послуг.

Трансфертне ціноутворення – це загальний термін для ціноутворення транскордонних внутрішньо фірмових операцій між пов'язаними сторонами. Його сутність полягає у встановленні цін на товари, послуги або нематеріальні

активи, які передаються між юридичними особами, що входять до складу однієї групи компаній. Особливу актуальність трансфертне ціноутворення має у випадках, коли ці юридичні особи розташовані в різних юрисдикціях з неоднаковими податковими ставками та режимами. Це явище регулюється як національними законодавствами, так і міжнародними стандартами, що забезпечують прозорість та справедливість операцій.

Наукове обґрунтування трансфертного ціноутворення базується на міждисциплінарному підході, що поєднує міжнародну економіку, право та міжнародний менеджмент. З одного боку, воно є інструментом розподілу доходів та витрат у межах групи компаній, з іншого – об'єктом державного регулювання з метою попередження податкових зловживань.

У сучасній літературі існує кілька підходів до визначення трансфертного ціноутворення, які відображають різноманітність поглядів на його сутність. Наприклад, у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (англ. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) трансфертне ціноутворення розглядається як механізм встановлення цін у комерційних чи фінансових операціях між пов'язаними підприємствами, що мають спільний контроль [2]. На думку О. Десятнюк та О. Черевко, трансфертне ціноутворення — це процес, який впливає на фінансові результати діяльності кожного учасника операції, пов'язаної зі створенням і реалізацією продукції, а основною метою є оптимізація прибутків та досягнення спільних бізнес-цілей партнерів [11, с. 46]. Водночас, М. Кулинич наголошує тому, що це є метод управлінського обліку, що базується на децентралізації управління та розширенні відповідальності підрозділів за результати їх діяльності [16, с. 160]. Незалежно від підходу, спільною рисою є акцент на економічному ефекті від використання трансфертних цін, який може впливати на податкову базу держав, де працюють ТНК.

Таблиця 1.1

Основні визначення трансфертного ціноутворення

Джерело	Визначення
OECD	Механізм встановлення цін у комерційних або фінансових операціях між пов'язаними особами.
О. Десятнюк, О. Черевко	Процес, який впливає на фінансові результати діяльності кожного учасника операції, пов'язаної зі створенням і реалізацією продукції, а основною метою є оптимізація прибутків та досягнення спільних бізнес-цілей партнерів.
PwC	ТЦ стосується визначення цін, що стягуються в угодах, що здійснюються між пов'язаними компаніями, і таким чином, ціни, що стягуються в операціях із пов'язаними сторонами, не повинні відрізнятися від цін, що стягуються в операціях із третіми сторонами за порівнянних обставин.
Податковий кодекс України	Ціноутворення в контрольованих операціях між пов'язаними сторонами відповідно до принципу "витягнутої руки".
Європейський Суд справедливості	Встановлення цін для операцій між асоційованими підприємствами (тобто членами одного багатонаціонального підприємства), що включає передачу майна або послуг.

Примітка. Розроблено автором за даними [2, 11, с. 46, 13, 14, 15],

З узагальнення таблиці можна зрозуміти, що сутність трансфертного ціноутворення полягає в тому, що воно використовується як інструмент внутрішньо корпоративного управління, а також для оптимізації податкових

зобов'язань. В умовах, коли різні країни встановлюють відмінні ставки податку на прибуток, компанії прагнуть мінімізувати податкове навантаження через перенесення прибутку до юрисдикцій із нижчими ставками. Для цього можуть використовуватися непрозорі механізми визначення трансфертних цін, що суперечать ринковим умовам. У відповідь на такі дії податкові органи країн посилюють контроль за трансфертним ціноутворенням, запроваджуючи законодавчі механізми, що регулюють правила визначення цін між пов'язаними сторонами.

На практиці трансфертне ціноутворення виконує низку важливих функцій. По-перше, воно сприяє оптимізації внутрішньо групових операцій, дозволяючи компаніям ефективніше управляти своїми ресурсами. По-друге, трансфертні ціни використовуються для забезпечення конкурентоспроможності компаній на глобальному ринку, зокрема шляхом зменшення податкових витрат. Водночас, з точки зору держав, належне регулювання ТЦУ дозволяє запобігати витоку податкових доходів за кордон, захищаючи національні економічні інтереси, а також ухилянню від податків [18].

Неправильне встановлення внутрішньої трансфертної ціни може підірвати функціонування внутрішньої податкової системи країни, наприклад, у наступних випадках:

- Підприємство, яке є об'єктом оподаткування, може здійснювати надмірні платежі за товари чи послуги платнику податків, який користується звільненням від оподаткування або має нижчу ставку податку.
- Підприємство може спрямовувати дохід або перераховувати операції через платників податків, які користуються звільненням або нижчою ставкою податку.
- Підприємство може надавати (некомерційні) безпроцентні позики або інші переваги акціонеру, що контролює акціонерний капітал.

- Власність може бути відчужена за надто високою або заниженою вартістю, щоб отримати вигоду від пільгових податкових ставок, знижок податку на приріст капіталу або прискорених надбавок до капіталу.
- Підприємство може здійснювати надмірні платежі за товари та послуги, пов'язані з конкретними стимулами (наприклад, стимули для науково-дослідних робіт), щоб збільшити свою вимогу [9, ст. 8-9].

У сучасній міжнародній практиці центральним принципом трансфертного ціноутворення є принцип «витягнутої руки» (англ. arm's length principle). Відповідно до цього принципу, умови комерційних або фінансових операцій між пов'язаними особами мають відповідати тим, які б застосовувались між незалежними сторонами в аналогічних обставинах. Це означає, що розрахунок податкових зобов'язань має здійснюватися на основі ринкових цін, які були б застосовані між незалежними компаніями, що забезпечує об'єктивність і справедливість у трансфертному ціноутворенні [10].

Цей принцип був прийнятий у документах ОЕСР, які стали міжнародним стандартом для регулювання ТЦУ. Його дотримання дозволяє забезпечити справедливий розподіл податкових зобов'язань між країнами, уникаючи як недоотримання доходів, так і подвійного оподаткування.

Він є один із ключових елементів у міжнародному оподаткуванні, оскільки дозволяє адекватно розподіляти права на оподаткування прибутку між країнами, які уклали угоди про уникнення подвійного оподаткування, через трансфертне ціноутворення між собою. Трансфертне ціноутворення та принцип «витягнутої руки» були одними з ключових моментів моделі Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (англ. Base erosion and Profit Shifting, BEPS) розробленої ОЕСР і схваленої Групою двадцяти (G20) [21].

Основна мета цього підходу — запобігання маніпуляціям із цінами, які можуть призвести до несправедливого розподілу податкових доходів між

країнами. ОЕСР закріпила цей принцип у своїх рекомендаціях щодо трансфертного ціноутворення, які згодом були імplementовані в законодавства багатьох держав. Так, наприклад, у Податковому кодексі України також передбачено застосування принципу "витягнутої руки" для оцінки контрольованих операцій [19].

Роль принципу «витягнутої руки» важко переоцінити, оскільки він є основою для визначення справедливих ринкових умов у транснаціональних операціях. Його застосування забезпечує прозорість податкових відносин, сприяє зменшенню конфліктів між податковими органами різних країн та створює передумови для більшої впевненості бізнесу в стабільності нормативного середовища.

На практиці застосування принципу «витягнутої руки» вимагає порівняння умов контрольованої операції з ринковими умовами. Це передбачає аналіз фінансової інформації, порівняння операцій із подібними за своїми характеристиками та визначення відповідних ринкових показників. Використання цього принципу дозволяє уникнути подвійного оподаткування, забезпечити справедливий розподіл доходів та знизити ризик ухилення від сплати податків.

Регулювання трансфертного ціноутворення спирається на міжнародні стандарти та національне законодавство, а більшість розвинених країн сформували систему законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення [12, с. 215]. Найбільш впливовими міжнародними документами є Керівництво OECD з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій, а також рекомендації G20 у межах Плану BEPS національне законодавство.

Документи, окреслені на рисунку 1.1, визначають ключові принципи та методи, які повинні застосовуватись при встановленні трансфертних цін, оскільки без ефективного превентивного законодавства, пов'язані компанії

можуть використовувати трансфертне ціноутворення для маніпулювання фінансовими результатами з метою отримання податкових переваг [17, с. 20].



Рис. 1.1. Законодавча база трансфертного ціноутворення

Національне законодавство кожної країни адаптує міжнародні стандарти до своїх економічних реалій. У багатьох державах передбачено обов'язок для підприємств документувати свої трансфертні ціни та надавати податковим органам відповідну звітність. У Податковому кодексі України (ст. 39 ПКУ) визначено перелік контрольованих операцій, критерії для їх аналізу та методи, які можуть використовуватись для визначення відповідності принципу "витягнутої руки". Серед таких методів — метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод "витрати плюс" та інші, кожен з яких має свої особливості застосування залежно від характеру операції [3].

Особливе значення в контексті трансфертного ціноутворення має документальне забезпечення та звітність. Підприємства зобов'язані складати локальну документацію, яка включає інформацію про структуру компанії, опис контрольованих операцій, аналіз ринкових умов і вибір методу визначення трансфертної ціни.

Перевірка трансфертного ціноутворення полягає у перевірці умов контрольованих операцій. Цю процедуру здійснюють уповноважені податкові органи, дотримуючись визначеного порядку, вимог та специфіки.

Згідно з українським законодавством, перевірка може проводитися з трьох підстав:

1. Відправлення контролюючим органом відповідного листа платнику податків, коли виявлено проведення контрольованих операцій, і платник не надав звіт про них. Це вказує на порушення з боку платника податків.
2. Проведення моніторингу операцій, в результаті якого виявлено невідповідність контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» — тобто операції не відповідають умовам, які б мали місце між незалежними сторонами. У цьому випадку важливо, щоб документація була правильною і відповідала вимогам законодавства.
3. Неподання або подання звітів про контрольовані операції з порушеннями, а також недотримання вимог до документації з трансфертного ціноутворення. У разі порушення цих вимог, податкові органи мають право накладати штрафи та ініціювати додаткові перевірки, включаючи комплексні податкові перевірки або перевірки зовнішньоекономічної діяльності [23].

Крім того, варто зазначити, що значення трансфертного ціноутворення виходить за межі суто податкових аспектів. Це інструмент, який дозволяє ТНК ефективно перерозподіляти ресурси між підрозділами, управляти ризиками, підтримувати конкурентоспроможність та забезпечувати відповідність внутрішньо корпоративних процесів стратегічним цілям. Завдяки цьому трансфертне ціноутворення стає не лише об'єктом регулювання, але й важливим елементом фінансового та управлінського обліку.

Таким чином, трансфертне ціноутворення є складною, але необхідною складовою міжнародної економічної системи. Його концептуальні основи

спираються на принцип "витягнутої руки", а нормативно-правова база забезпечує прозорість та відповідність ринковим умовам. Ефективне застосування трансфертного ціноутворення сприяє збалансованому розподілу податкових надходжень між країнами, а також захищає інтереси бізнесу в умовах глобалізованої економіки.

1.2. Трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю

Трансфертне ціноутворення - це механізм, за допомогою якого компанії, що здійснюють діяльність на міжнародному рівні, встановлюють ціни на товари та послуги, які передаються між пов'язаними особами, зокрема, дочірніми підприємствами та материнськими компаніями в різних країнах. Ефективне управління ТЦ дозволяє оптимізувати оподаткування, знизити податкові ризики та забезпечити прозорість фінансових операцій, що є важливим як для компаній, так і для податкових органів.

Однією з головних функцій ТЦ є мінімізація податкових ризиків для транснаціональних корпорацій. Оскільки податкові режими різних країн можуть значно відрізнятися, компанії прагнуть використовувати ці відмінності для оптимізації податкових зобов'язань. Застосування обґрунтованого підходу до встановлення трансфертних цін допомагає зменшити ризик подвійного оподаткування або конфліктів з податковими органами різних країн. Наприклад, якщо компанія встановлює ціни на товари чи послуги для своїх філій у відповідності до принципу «витягнутої руки», це знижує ймовірність того, що податкові органи вимагатимуть коригування таких цін, що могло б призвести до додаткових податкових зобов'язань.

Існує 5 загальноприйнятих методів контролю трансфертних цін, які використовуються для забезпечення відповідності фінансових операцій ринковим умовам [23].

Перший метод - метод порівняльної неконтрольованої ціни (англ. Comparable Uncontrolled Price, CUP). Цей метод передбачає порівняння ціни на товари чи послуги, які передаються між пов'язаними особами, з цінами на аналогічні товари чи послуги, що продаються на відкритому ринку між незалежними сторонами. Наприклад, якщо компанія продає автомобільні деталі своєму філіалу за кордоном, цей метод передбачає пошук аналогічних продажів між непов'язаними компаніями для встановлення справедливої ціни. Перевага методу полягає в його точності, проте для його застосування необхідно мати доступ до ринкових даних.

При недоцільності використання першого методу, застосовують метод ціни перепродажу (англ. Resale Price Method, RPM). Він використовується у випадках, коли товар чи послуга купуються у пов'язаної особи та перепродаються незалежній стороні. Основна ідея методу полягає в тому, що ціна перепродажу повинна бути скоригована на комерційну націнку, яку могла б отримати незалежна сторона за аналогічну операцію. Наприклад, якщо компанія купує електроніку у свого філіалу в іншій країні і перепродає її на ринку, метод ціни перепродажу дозволяє встановити справедливую вартість первинної операції на основі націнки, яку б отримала незалежна компанія.

Наступним є метод «витрати плюс» (англ. Cost Plus Method, CPM). Цей метод базується на аналізі витрат, понесених при виробництві товарів або наданні послуг, до яких додається відповідний відсоток прибутку для визначення кінцевої ціни. Наприклад, якщо дочірнє підприємство виробляє комплектуючі для материнської компанії, застосовується метод «витрати плюс», який дозволяє встановити ціну на основі витрат на виробництво з додаванням справедливої націнки, що відповідає ринковим умовам. Цей метод часто використовується у внутрішньогрупових виробничих процесах.

Найбільш розповсюдженим і універсальним є метод чистого прибутку (англ. Transactional Net Margin Method, TNMM). У цьому методі аналізується чистий прибуток, отриманий від контрольованої операції, і порівнюється з прибутками,

які отримують незалежні компанії в подібних операціях. Метод TNMM застосовується тоді, коли інші методи не можуть бути використані через відсутність необхідних даних для прямих порівнянь. Його застосовують у випадках, коли компанія надає консультаційні послуги своїм філіям у різних країнах. В такому випадку чистий прибуток від цих операцій може бути порівняний з прибутками незалежних консалтингових компаній.

Останнім є метод розподілу прибутку (англ. Profit Split Method, PSM). Він застосовується у випадках, коли пов'язані особи спільно здійснюють операції та отримують спільний прибуток. Метод полягає у розподілі сукупного прибутку між учасниками операції пропорційно їх внескам. Наприклад, якщо дві компанії-учасниці однієї групи спільно розробляють нову технологію, прибуток від її комерціалізації розподіляється між ними згідно з їх частками у фінансуванні та внеску в розробку. Цей метод часто використовується у складних операціях, де важко виділити окремий внесок кожного учасника.

Метод трансфертного ціноутворення, який застосовує платник податків для перевірки відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки», повинен відповідати кільком важливим вимогам. Зокрема, метод має бути узгоджений з природою контрольованої операції, що визначається через функціональний аналіз. Також необхідно забезпечити наявність повної та достовірної інформації для застосування обраного методу трансфертного ціноутворення. Окрім того, важливим є ступінь зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій, включаючи точність коригувань, якщо вони використовуються, для усунення розбіжностей між цими операціями [20, с. 32].

Для належного виконання податкового контролю та забезпечення відповідності трансфертних цін вимогам національних і міжнародних стандартів, компанії повинні підготувати відповідну документацію. Основні типи документів включають:

2. Локальний файл (англ. Local File) - містить детальну інформацію про операції з пов'язаними сторонами у певній юрисдикції. У цьому файлі зазначаються умови угод, методи ціноутворення та аналіз ринкових умов для підтвердження відповідності операцій принципу «витягнутої руки».
3. Майстер-файл (англ. Master File) - включає загальну інформацію про глобальну структуру групи компаній, опис бізнес-стратегії, фінансових показників та основних внутрішньогрупових операцій. Цей документ надається податковим органам усіх країн, де компанія здійснює діяльність.
4. Звіт про діяльність країни (англ. Country-by-Country Report, CbC Report) - відображає ключові показники фінансово-економічної діяльності групи у розрізі кожної країни, зокрема, прибуток, податкові платежі, кількість працівників та основні активи. Такий звіт дозволяє податковим органам оцінити ризики ТЦ на глобальному рівні.

Ці документи є обов'язковими для великих міжнародних корпорацій і використовуються для зниження податкових ризиків, а також для забезпечення прозорості та відповідності операцій ринковим стандартам.

Ефективне використання трансфертного ціноутворення впливає на широкий спектр аспектів діяльності компаній, особливо транснаціональних корпорацій.

По-перше, це дозволяє оптимізувати структуру витрат і доходів між різними підрозділами, що функціонують у різних країнах, з урахуванням відмінностей у податковому навантаженні. Завдяки правильно організованим трансфертним цінам, компанії можуть зменшити оподаткування у країнах з високими ставками податку на прибуток та перенести його до юрисдикцій із нижчим податковим тягарем.

По-друге, контроль за трансфертними цінами сприяє зменшенню податкових ризиків, таких як подвійне оподаткування або податкові санкції, що виникають через неправильне встановлення цін на внутрішньо корпоративні

операції. Це також допомагає покращити фінансову прозорість і посилити довіру інвесторів.

Крім того, трансфертне ціноутворення дозволяє компаніям ефективніше розподіляти фінансові ресурси, знижуючи операційні витрати та підвищуючи конкурентоспроможність на міжнародному ринку. Це також сприяє розвитку міжнародної торгівлі та інвестицій, оскільки дозволяє компаніям краще управляти фінансовими потоками у складних умовах міжнародного податкового регулювання.

Трансфертне ціноутворення залишається важливим інструментом податкового контролю в умовах глобалізації та активної міжнародної торгівлі. Його ефективне впровадження дозволяє компаніям не лише оптимізувати податкові витрати, але й забезпечити сталий розвиток та конкурентоспроможність у міжнародному середовищі.

РОЗДІЛ 2.

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ

2.1. Аналіз тенденцій і практик трансфертного ціноутворення на міжнародних ринках

Трансфертне ціноутворення є невід'ємною складовою міжнародного бізнесу, що дозволяє транснаціональним корпораціям оптимізувати розподіл прибутків між підрозділами в різних юрисдикціях. Цей механізм виник як відповідь на глобалізацію ринків, коли зростання торговельних потоків вимагало інструментів для ефективного внутрішньо корпоративного перерозподілу ресурсів. Проте останні роки свідчать про зростання зловживань цим інструментом, що призвело до активного втручання регуляторів.

Протягом останніх двох десятиліть регулювання ТЦ стало об'єктом посиленої уваги з боку як національних податкових органів, так і міжнародних організацій. Це зумовлено збільшенням масштабів міжнародної торгівлі, зростанням кількості ТНК та фінансовими інноваціями, які дозволяють корпораціям значно знижувати податкові зобов'язання.

Однією з ключових тенденцій у сфері ТЦ є зростання уваги до цифрових компаній. Компанії, такі як Google, Amazon та Facebook, використовують нематеріальні активи, такі як інтелектуальна власність, яка часто переноситься до країн з вигідними податковими умовами. Це ускладнює визначення справедливої ринкової ціни таких активів, що створює простір для маніпуляцій. Останні роки стали свідками впровадження нових регуляторних ініціатив, таких як цифровий податок у Європейському Союзі, який має на меті адресувати виклики, пов'язані з податковою оптимізацією великих технологічних компаній.

З іншого боку, збільшується роль автоматизованих інструментів для моніторингу ТЦ. Сучасні податкові органи використовують аналітичні платформи для виявлення аномалій у фінансових потоках, що дозволяє швидше

реагувати на спроби зловживань. Наприклад, автоматизовані системи аналізу ризиків, які базуються на великих даних, використовуються в США та Європі для моніторингу ТНК.

Протягом останніх двох десятиліть регулювання ТЦ стало об'єктом посиленої уваги з боку як національних податкових органів, так і міжнародних організацій. Це зумовлено збільшенням масштабів міжнародної торгівлі, зростанням кількості ТНК та фінансовими інноваціями, які дозволяють корпораціям значно знижувати податкові зобов'язання.

Значним кроком у напрямку регулювання ТЦ стала ініціатива BEPS розроблена Організацією економічного співробітництва та розвитку у 2015 році, яка є відповіддю на необхідність створення рівних умов для оподаткування між різними юрисдикціями. BEPS передбачає комплексний підхід до виявлення схем переміщення прибутку, які призводять до зменшення податкових надходжень у країнах з високими ставками. План дій BEPS включає 15 основних напрямків, серед яких — нові вимоги щодо прозорості фінансової звітності, особливо через механізм Country-by-country reporting, що вимагає від великих міжнародних компаній розкривати інформацію про доходи, податки та діяльність у кожній країні, де вони працюють. Це дозволяє податковим органам отримати детальнішу картину про фінансові потоки ТНК та виявляти потенційні схеми ухилення від податків

З 2021 року в рамках ОЕСР розпочато роботу над двома новими стовпами податкової реформи:

1. Перший стовп зосереджується на перерозподілі прав оподаткування на ринкові юрисдикції, де відбувається споживання товарів і послуг, навіть якщо транснаціональна компанія не має фізичної присутності в цих регіонах. Цей механізм гарантує, що компанії сплачують податки в країнах, де вони отримують дохід, а не лише там, де вони зареєстровані. Він стосується великих ТНК із світовим доходом понад 20 мільярдів євро та

має на меті запобігти ерозії податкової бази через податки на цифрові послуги і подібні заходи.

2. Другий стовп встановлюватиме глобальну мінімальну ставку корпоративного податку в розмірі 15 %, щоб зупинити гонку за зниженням податкових ставок. Цей захід спрямований на багатонаціональні підприємства, які досягають порогу доходу в 750 мільйонів євро, запроваджуючи набір правил, які забезпечують дотримання цієї мінімальної ставки податку на прибуток як від внутрішніх, так і закордонних операцій. Країни можуть запроваджувати додаткові податки на прибуток із низьким рівнем оподаткування, а багатонаціональні підприємства з недостатніми податковими ставками будуть сплачувати податки у своїх юрисдикціях, щоб забезпечити відповідність [24].

Ці ініціативи отримали підтримку з боку G7 і G20, що показує важливість міжнародної співпраці у вирішенні проблем ТЦ. Основні угоди та ініціативи можна побачити у таблиці нижче.

Таблиця 2.1

Основні міжнародні угоди на ініціативи у сфері ТЦ

Ініціатива	Країни-учасники	Основна мета	Рік впровадження
BEPS	ОЕСР	Протидія переміщенню прибутків	2015
СьCR	Глобально	Прозорість звітності ТНК	2016
Перший стовп ОЕСР	ОЕСР, G20	Перерозподіл прибутків	2021

Другий стовп ОЕСР	ОЕСР, G20	Мінімальний глобальний податок	2021
----------------------	-----------	-----------------------------------	------

[25, 24]

Крім поданих вище ініціатив, важливу роль у цьому процесі відіграє посилення міжнародної співпраці між податковими органами. Наприклад, Європейський Союз прийняв низку директив, таких як Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), які мають на меті мінімізувати можливості для ухилення від податків через використання трансфертних цін. ATAD містить правила щодо контрольованих іноземних компаній (CFC), обмеження на процентні витрати та інші заходи, які спрямовані на боротьбу з податковими схемами [26, с. 94-95].

Регіональні блоки, такі як Азійсько-Тихоокеанський економічний форум та Африканський Союз, також запроваджують власні ініціативи для посилення контролю над ТЦ. Наприклад, країни Африки, такі як Південна Африка та Кенія, прийняли власні національні закони, які базуються на рекомендаціях ОЕСР, але враховують специфіку своїх економік.

Багато ТНК користуються складними схемами ТЦ для мінімізації податкових зобов'язань. Корпорації як Apple, Google, Amazon, Starbucks та інші, відомі своєю складною фінансовою інженерією, що дозволяє переміщувати прибутки між різними юрисдикціями з метою зменшення податкових зобов'язань. Однією з найпоширеніших схем є використання ліцензування інтелектуальної власності та роялті, що дозволяє зосереджувати прибутки в країнах з низькими податковими ставками.

Складна структура переміщення прибутку, відома як горезвісний «Подвійний ірландсько-голландський сендвіч» (англ. Double Irish with a Dutch Sandwich), яка передбачає використання кількох дочірніх компаній податкових гаваней і неподаткових гаваней по всьому світу [30]. Цей тип схеми пояснює чому кількість дочірніх компаній податкових гаваней є важливою. Чим більше є дочірніх компаній, тим більше рівнів складності та секретності, ймовірно,

охопити мережа податкових гаваней фірми. Крім того, додаткова складність полягає в ускладненні їх відстеження податковими органами.

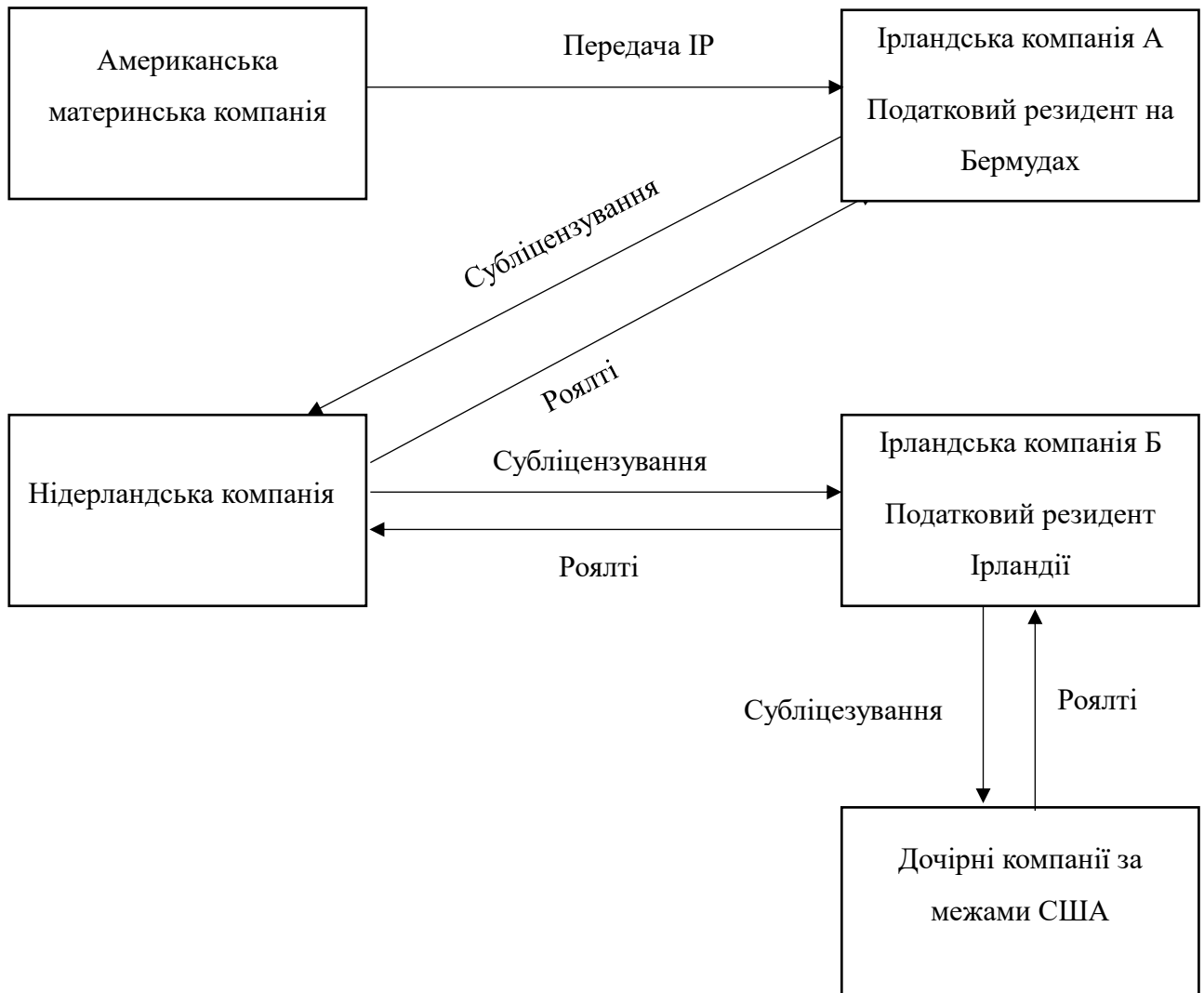


Рис. 2.1 структура переміщення прибутку «Подвійний ірландсько-голландський сендвіч»

По суті структура, наведена у рисунку вище, працює наступним чином. Американська материнська компанія ТНК передає свою інтелектуальну власність зареєстрованій в Ірландії компанії А, яка є офшором на податковій гавані Бермудських островів. Потім компанія А субліцензує інтелектуальну власність податковій компанії-резиденту Нідерландів. Далі нідерландська компанія субліцензує інтелектуальну власність податковому резиденту Ірландської компанії В в Ірландії. Сама ця дочірня компанія повністю належить ірландській компанії, зареєстрованій на Бермудських островах. В свою чергу,

ірландська компанія В субліцензує інтелектуальну власність дочірнім компаніям по всьому світу в місцях, де немає податкових гаваней. Потоки роялті між усіма цими дочірніми компаніями забезпечують уникнення корпоративного податку в багатьох місцях, а прибуток переміщується на Бермудські острови, де ставка корпоративного податку дуже низька або нульова.

Очевидно, що цей процес складний і на практиці схеми, що використовуються багатонаціональними підприємствами, використовують рівні складності, які роблять майже неможливим відстеження виплати роялті податковими органами. Крім того, цьому сприяє ціла галузь, яка розвинулася для адміністрування цього процесу

Корпорація Google, наприклад, використовує складну структуру дочірніх компаній, які керують інтелектуальною власністю, створеною у Сполучених Штатах. Через ліцензування цих активів на міжнародних ринках Google здатна переміщувати прибутки до країн з вигідними податковими режимами, таких як Ірландія, де уряд надав спеціальні податкові умови для таких компаній, що дозволило Google сплачувати податки за значно нижчими ставками, ніж в інших країнах ЄС.

Подібно до Google, компанія Amazon використовувала Люксембург як базу для свого європейського бізнесу, перерозподіляючи доходи між своїми дочірніми компаніями. Завдяки цьому, Amazon значно знижувала свої податкові зобов'язання в країнах, де здійснювала продажі. У 2017 році Європейська комісія визнала таку практику незаконною і вимагала від Amazon виплати понад 250 мільйонів євро в якості недоплачених податків [27].

Схожа схема використовується компанією Apple. Вона стала відома використанням стратегії «Double Irish with a Dutch Sandwich», яка передбачає переміщення прибутків через ірландські та голландські дочірні компанії до офшорних зон. Це дозволяє суттєво знижувати оподаткування в країнах, де здійснюється основна частина комерційної діяльності. Використання Apple цієї

стратегії для досягнення ставок оподаткування $<1\%$, бере свій початок з кінця 1980-х років, і було розслідувано Сенатом США в травні 2013 року, яке висвітлювалося в основних фінансових ЗМІ [29].

29 серпня 2016 року Європейський комісар з конкуренції дійшов висновку, що Apple отримала незаконну державну допомогу від Ірландії. Комісія зобов'язала Apple виплатити 13 мільярдів євро, плюс відсотки, несплачених податків Ірландії з приблизно 111 мільярдів євро прибутку за десятирічний період, 2004–2014 [28]. Це був найбільший корпоративний податковий штраф в історії.

Значна частина великих корпорацій також активно використовує механізми оптимізації податкових витрат через розподіл функцій між своїми філіями у різних країнах. Наприклад, виробничі потужності можуть бути розміщені у країнах з низькою вартістю праці, тоді як розподільчі центри — у країнах з нижчими податковими ставками. Такий підхід дозволяє компаніям мінімізувати загальне податкове навантаження на глобальному рівні.

Зловживання ТЦ є однією з найбільш поширених форм агресивного податкового планування. Це включає як свідоме завищення витрат у юрисдикціях з високими податковими ставками, так і заниження доходів у країнах з низьким рівнем оподаткування.

Один із найбільш гучних випадків стосується компанії Starbucks, яка була звинувачена у Великобританії в ухиленні від сплати податків через переміщення прибутків до Нідерландів та неправильне використання принципу «витягнутої руки». Внаслідок цього було ініційоване розслідування, яке призвело до зміни податкової політики компанії та підвищення її прозорості, а також сплати штрафу розмірі 25 мільйонів євро [31].

У обох випадках результати розслідувань мали серйозні наслідки не тільки для корпорацій, але й для національних економік. З одного боку, ці дії сприяли підвищенню рівня прозорості міжнародних корпорацій, з іншого — показали

необхідність більш жорсткого регулювання ТЦ та впровадження нових інструментів для моніторингу та виявлення агресивних податкових схем.

Окрім безпосередніх втрат податкових надходжень, зловживання трансфертним ціноутворенням створює економічні дисбаланси, знижуючи конкурентоспроможність національних компаній, які працюють на внутрішньому ринку і не мають доступу до таких складних податкових схем. Це може призводити до збільшення нерівності у розподілі ресурсів, що негативно впливає на розвиток економіки в цілому.

Аналіз міжнародних тенденцій у сфері ТЦ показує, що хоча регулятори досягли значного прогресу в розробці нормативних актів та підвищенні прозорості корпоративних фінансів, виклики залишаються значними. Сучасні цифрові технології дозволяють компаніям здійснювати ще складніші фінансові операції, а міжнародне податкове законодавство часто не встигає адаптуватися до нових реалій.

Наприклад, зростання значення цифрової економіки породжує нові форми податкових схем, заснованих на розподілі нематеріальних активів, таких як дані та інтелектуальна власність. Це вимагає від регуляторів адаптації підходів до регулювання, впровадження нових інструментів аналізу та контролю за такими активами.

2.2. Стан і проблеми трансфертного ціноутворення в Україні

Трансфертне ціноутворення є складовою міжнародної торгівлі й фінансів, яке прямо впливає на податкові надходження держави. В умовах України цей інструмент набуває особливої ваги з огляду на необхідність інтеграції в глобальні ринки та водночас мінімізацію ризиків ухилення від сплати податків. Українське законодавство щодо ТЦ, хоч і орієнтоване на міжнародні стандарти, стикається з рядом проблем і викликів на практиці.

Перші кроки в регулюванні трансфертного ціноутворення в Україні були зроблені у 2013 році із прийняттям змін до Податкового кодексу України. Було введено поняття контрольованих операцій, які підлягають звітності, та встановлено вимоги щодо складання документації з ТЦ. Українське законодавство про трансфертне ціноутворення переважно відповідає рекомендаціям ОЕСР, однак воно все ще залишається складним для застосування, особливо для середнього і малого бізнесу [32].

Законодавство вимагає від платників податків щорічно подавати звіти про контрольовані операції, якщо їх обсяг перевищує певні порогові значення. Наприклад, з 2021 року цей поріг становить 150 мільйонів гривень для загальних доходів компанії та 10 мільйонів гривень для контрольованих операцій з одним контрагентом [33].

Незважаючи на існування законодавчої бази, регулювання ТЦ в Україні стикається з низкою проблем:

1. Однією з ключових є недостатня прозорість у використанні критеріїв для визначення ринкової ціни. Українські компанії часто стикаються з труднощами у пошуку порівнянних ринкових даних, особливо у секторах, де такі дані є обмеженими або взагалі відсутніми.
2. Визначення ринкової ціни. Хоча законодавство передбачає декілька методів визначення ринкових цін (порівняльної неконтрольованої ціни, перепродажу, «витрати плюс» тощо), на практиці часто виникають труднощі з пошуком порівняльних даних. Особливо це стосується галузей, де ринкова ціна не є публічно доступною або операції є унікальними за своєю природою.
3. Документаційні вимоги. Законодавство України передбачає суворі вимоги щодо документації з трансфертного ціноутворення, яку платники податків повинні надавати на вимогу податкових органів. Проте багато компаній

вважають ці вимоги надмірними, що створює додаткові адміністративні витрати та ризики штрафів за недотримання.

4. Міжнародна гармонізація. Законодавча база ТЦ в Україні значною мірою спирається на рекомендації ОЕСР. Однак повна гармонізація з міжнародними стандартами поки що не досягнута, що створює труднощі для багатонаціональних компаній, які повинні дотримуватись різних вимог у різних юрисдикціях.
5. Проблеми із визначенням вартості нематеріальних активів. В українському законодавстві не повністю врегульоване питання оцінки вартості нематеріальних активів у трансфертних операціях, особливо коли йдеться про права на інтелектуальну власність, програмне забезпечення або бренди. Це відкриває можливості для маніпуляцій і зловживань, зокрема шляхом переведення прибутків у низько податкові юрисдикції.

Україна приєдналася до Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ОЕСР у 2017 році, що стало важливим кроком для впровадження міжнародних стандартів ТЦ [34]. Однак на практиці впровадження цих стандартів зіткнулося з низкою проблем.

По-перше, українські податкові органи не завжди мають достатні ресурси для ефективного моніторингу та аналізу контрольованих операцій, особливо у складних міжнародних структурах.

По-друге, незважаючи на законодавчі зрушення, відсутність детальних рекомендацій та інструкцій з боку Державної податкової служби ускладнює застосування міжнародних стандартів. Особливо це стосується визначення ринкових цін для операцій з нематеріальними активами або фінансовими інструментами, де методологія оцінки є складнішою.

Проблема також полягає у недостатній підготовці кадрів як на рівні компаній, так і серед податкових інспекторів, що призводить до нерозуміння або хибного трактування норм законодавства. Це створює додаткові бар'єри для

українських компаній, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність та повинні дотримуватись вимог щодо ТЦ.

З моменту впровадження правил ТЦ податкові органи України зосередили увагу на контрольованих операціях з країнами, що входять до переліку низько податкових юрисдикцій, а також операціях з нематеріальними активами. Протягом останніх років кількість перевірок з питань ТЦ значно зросла, що свідчить про посилення контролю за дотриманням податкових норм.

Згідно з даними Державної податкової служби, тільки за 2021 рік сума донарахувань у зв'язку з порушенням правил ТЦ перевищила 3 мільярди гривень. Значна частина порушень стосується операцій з країнами з низьким податковим навантаженням або з використанням нематеріальних активів. Одним із найбільш поширених типів порушень є заниження ринкових цін при експорті товарів, особливо у сировинних галузях, таких як металургія та агропромисловий комплекс.

Таблиця 1. Кількість податкових перевірок і суми донарахувань за порушеннями ТЦ (2016-2021 рр.)

Рік	Кількість перевірок	Сума донарахувань (млрд грн)
2016	100	1,2
2017	150	1,8
2018	180	2,5
2019	200	3,0
2020	220	3,2
2021	250	3,5

[35]

Особливої уваги заслуговують кейси, коли великі українські компанії намагалися мінімізувати свої податкові зобов'язання через використання низько податкових юрисдикцій. Одним із таких прикладів є справа компанії «Миронівський хлібопродукт», одного з найбільших аграрних холдингів України, яка потрапила у поле зору податкових органів через можливе заниження вартості своєї продукції при експорті курятини. Виявилося, що компанія експортувала продукцію за заниженими цінами через махінації у дочірніх компаніях за кордоном, що дозволяло їй знижувати свої податкові зобов'язання в Україні. У результаті проведених перевірок було донараховано значну суму податкових зобов'язань [4].

У кейсі ТОВ «ЛК Юкрейн Груп» розглядалося питання щодо використання методу "витрати плюс" (cost-plus method) для оцінки вартості реалізації макулатури між пов'язаними особами. Ключовим аспектом було правильне застосування податкових кредитів і зобов'язань щодо ПДВ під час таких операцій. Суд звернув увагу на дотримання міжнародних стандартів трансфертного ціноутворення та на те, що використаний метод не повністю відображав ринкову вартість товару, що призводило до можливих зловживань податковими зобов'язаннями. Суд постановив, що використання методу «витрати плюс» було неправильно застосоване, оскільки ціни у контрольованих операціях з експорту товарів є меншими за мінімальні значення інтервалів (діапазонів) цін, тобто є такими, що не відповідають принципу «витягнутої руки», що призвело до донарахування податків. Податкова донараховувала податки за занижені зобов'язання [5].

Також одним із судових випадків неправильного встановлення трансфертної ціни є кейс ТОВ "Форвард КТ". Податкові органи стверджували, що ціни, за якими компанія експортувала ріпак, були нижчими за ринкові. У свою чергу, компанія надавала пояснення, що ціни обумовлені складними умовами ринку та зниженням попиту через воєнні дії. Суд аналізував відповідність цін на експорт продукції між пов'язаними особами принципу «витягнутої руки» та у висновку

постановив невідповідність цін на ріпак ринковим умовам, тому компанії було донараховано податки [6].

Ключові правові аспекти трансфертного ціноутворення під час воєнного стану стосуються порівняння контрольованих операцій із ринковими для відповідності нормам ст. 39 ПКУ. Особливо важливо правильно використовувати метод «витрати плюс» для встановлення ринкових цін, визначати мінімальні значення цінових інтервалів для принципу «вितягнутої руки», а також враховувати зміни в переліку країн з нижчим корпоративним податком. Платники податків мають враховувати національні та міжнародні стандарти і використовувати належні критерії для оцінки транзакцій [7].

Варто відзначити, що в умовах воєнного стану, трансфертне ціноутворення в Україні продовжує бути об'єктом ретельного податкового контролю, незважаючи на обмежені можливості державних органів і економічну нестабільність.

Згідно з чинним законодавством, відповідно до підпункту 69.38 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, на період з 1 серпня 2023 року до завершення або скасування воєнного стану, передбачено тимчасове звільнення від штрафів і пені для платників податків. Якщо платник самостійно виявляє помилки, що призвели до заниження податкових зобов'язань, та коригує їх відповідно до вимог статті 50 Податкового кодексу, він звільняється від відповідальності, яка передбачає нарахування та сплату штрафів, а також пені. Це стосується виправлення, зробленого після 1 жовтня року, наступного за звітним, з дотриманням вимог щодо контрольованих операцій і принципу «вितягнутої руки» [36].

Таким чином, в умовах воєнного стану запроваджено спеціальні положення, що пом'якшують відповідальність у випадках, коли підприємство самостійно виправляє неточності в звітності щодо трансфертного ціноутворення без штрафних санкцій та нарахування пені.

У контексті воєнного стану в Україні відбулися певні зміни у проведенні перевірок щодо трансфертного ціноутворення (ТЦ). Основною метою таких перевірок стало забезпечення додаткових надходжень до бюджету та запобігання ухиленням від оподаткування через маніпуляції з цінами між пов'язаними компаніями. Посилений контроль за ТЦ був обумовлений складною економічною ситуацією та потребою в збільшенні податкових надходжень.

РОЗДІЛ 3.

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

3.1. Міжнародний досвід у сфері трансфертного ціноутворення та можливості його адаптації в Україні

Питання регулювання трансфертного ціноутворення було в центрі уваги світових податкових органів протягом десятиліть через його критичну важливість у протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку (BEPS). Провідні економіки запровадили надійні механізми контролю ТЦ, які є найкращими практиками, багато з яких пропонують цінну інформацію для України. Адаптація міжнародного досвіду необхідна для наближення української податкової політики до світових стандартів, зміцнення фіскальної дисципліни та підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

Організація економічного співробітництва та розвитку зіграла ключову роль у розробці міжнародної бази для контролю за ТЦ через свої Керівні принципи трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній і податкових адміністрацій. Ці рекомендації широко визнані як глобальний стандарт, що містить рекомендації щодо принципу «витягнутої руки», функціонального аналізу та вимог до документації. Ключові міжнародні практики таких розвинутих економік, як Сполучені Штати, Німеччина та Великобританія, висвітлюють кілька підходів до ефективного контролю ТЦ.

Наприклад, Сполучені Штати встановили суворі правила ТР відповідно до розділу 482 Кодексу внутрішніх доходів, які уповноважують Службу внутрішніх доходів (IRS) коригувати доходи та витрати між пов'язаними сторонами для відображення операцій на незалежних умовах. Модель США зосереджена на детальних вимогах до документації та перевірок на основі оцінки ризиків, які відіграли важливу роль у розв'язанні стратегій ухилення від сплати податків, які використовують транснаціональні корпорації (ТНК). Примітним прикладом є

наведена вище справа Amazon.com Inc. проти IRS, де податковий суд США виніс рішення на користь Amazon, підкреслюючи складність визначення відповідної трансфертної ціни для нематеріальних активів. Цей випадок підкреслює важливість ретельного оформлення документації та застосування економічного аналізу в суперечках щодо ТЦ.

У Німеччині регулювання ТР тісно інтегроване в ширшу структуру корпоративного оподаткування, що підтримується детальними вказівками, такими як Німецькі адміністративні принципи. Податкові органи Німеччини наголошують на ретельному функціональному аналізі та аналізі ризиків для визначення трансфертних цін, особливо для міжфірмового фінансування та операцій з інтелектуальною власністю. Прикладом німецького підходу є коригування ТР за участю BMW Group, де органи влади Німеччини ретельно перевіряли ставки роялті, які сплачуються офшорним дочірнім компаніям, що призвело до значних податкових нарахунків.

Подібним чином Сполучене Королівство запровадило правила ТР, узгоджені зі стандартами ОЕСР відповідно до Закону про корпоративне оподаткування. Податково-митне управління Її Величності (HMRC) використовує проактивний підхід, зосереджуючись на попередніх угодах про ціноутворення (APA), щоб забезпечити певність оподаткування для ТНК. Зусилля Великої Британії щодо запобігання BEPS додатково доповнюються податком на перенаправлений прибуток (DPT), який спрямований на прибуток, штучно перенаправлений з Великобританії в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування. Визначною справою є розслідування HMRC щодо Google у Великобританії, де компанія погодилася сплатити податок у розмірі 130 мільйонів фунтів стерлінгів, що стало критичним кроком у вирішенні занепокоєння громадськості щодо агресивної практики ТР.

Випадки Amazon, BMW і Google відображають загальні теми в міжнародному регулюванні ТЦ, зокрема важливість економічної сутності, ретельної документації та проактивного адміністрування податків. Для України

ці кроки пропонують важливі шляхи вдосконалення власних механізмів контролю ТЦ. У таблиці 3.1 наведено порівняльний огляд практики ТЦ у Сполучених Штатах, Німеччині та Великобританії:

Таблиця 3.1

Порівняння практики ТЦ у Сполучених Штатах, Німеччині та Великобританії

Країна	Ключова практика ТЦ	Ключові випадки
США	Суворі документація, перевірки на основі ризиків	Amazon проти IRS
Німеччина	Функціональний аналіз, перевірка роялті	BMW Group
Сполучене Королівство	APAs, Diverted Profits Tax (Податок на перенаправлений прибуток)	Податкове врегулювання Google у Великобританії

Справи підкреслюють необхідність надійної законодавчої бази, яка забезпечує дотримання податкового законодавства, не перешкоджаючи інвестиціям. Для України це означає посилення правил ТЦ шляхом включення методологій, узгоджених з OECD, покращення потенціалу аудиту та підвищення прозорості.

Український уряд досяг прогресу у приведенні законодавства про ТЦ у відповідність з міжнародними стандартами, зокрема, шляхом ухвалення Плану дій ОЕСР щодо BEPS. Однак залишаються значні прогалини в таких сферах, як документація, вирішення спорів і правозастосування. Усунення цих прогалин вимагатиме низки цілеспрямованих реформ, включаючи наступні ключові рекомендації:

1. Прийняття розширених угод про ціноутворення (АРА): впровадження АРА, подібних до угод у Сполученому Королівстві, може забезпечити податкову впевненість для компаній і зменшити ризик спорів. АРА дозволяють платникам податків і податковим органам заздалегідь узгодити відповідну трансфертну ціну для внутрішньо фірмових операцій, забезпечуючи дотримання принципу «витягнутої руки».

2. Удосконалення функціонального аналізу та вимог до економічної сутності: в Україні слід прийняти німецький підхід до проведення ретельного функціонального аналізу та аналізу ризиків для визначення справжніх економічних факторів розподілу прибутку. Цього можна досягти шляхом обов'язкового детального функціонального аналізу як частини документації ТЦ.

3. Посилення стандартів документації ТЦ: узгодження українських вимог до документації зі стандартами ОЕСР покращить прозорість і сприятиме міжнародній співпраці. Реалізація трирівневого підходу до документування, що складається з головного файлу, локального файлу та звіту по країнах (CbCR), може надати повне уявлення про операції ТНК.

4. Вдосконалення механізмів вирішення спорів: Україна повинна створити ефективну систему вирішення спорів, включаючи процедури взаємної згоди, як рекомендовано ОЕСР. Це дозволить платникам податків більш ефективно вирішувати спори щодо ТЦ, зменшуючи ризик подвійного оподаткування.

5. Інвестиції в розбудову спроможності податкових органів: щоб забезпечити ефективне правозастосування, українські податкові органи повинні набути досвіду перевірок ТЦ, економічного аналізу та міжнародної податкової практики. Навчальні програми та співпраця з міжнародними податковими організаціями можуть допомогти отримати необхідні знання.

Реалізація цих рекомендацій матиме значний позитивний вплив на фінансове середовище України. Привівши свої правила трансфертного ціноутворення у відповідність до міжнародних стандартів, Україна може

зменшити переміщення прибутку, збільшити податкові надходження та залучити іноземні інвестиції. У таблиці 3.2 наведено оцінку потенційного збільшення податкових надходжень за узгодженою структурою ТЦ. Розрахунок передбачає зменшення переміщення прибутку, яке можна порівняти із середнім впливом, який спостерігався в країнах-членах ОЕСР, які вжили аналогічних заходів. Зокрема, оцінка враховує поточні тенденції розмивання податкової бази в Україні та прогнозує потенційне збільшення податкових надходжень від контрольованих операцій на 15%. Цей прогноз отримано на основі емпіричних досліджень результатів Плану дій BEPS і порівняльних даних з економік із порівнянними структурами ВВП і прогалинами у дотриманні податкового законодавства.

Таблиця 3.2

Оцінка потенційного збільшення податкових надходжень в Україні

Сценарій	Прогнозований приріст доходу (млрд. грн.)
Поточна структура ТЦ в Україні	10
Узгоджена система ТП (ОЕСР)	25

Таблиця підкреслює, що узгодження правил ТЦ може більш ніж удвічі збільшити податкові надходження України від контрольованих операцій, підкреслюючи фіскальні переваги міжнародної адаптації.

Міжнародний досвід регулювання трансфертного ціноутворення дає Україні цінні уроки, зокрема у сферах документування, вирішення спорів та правозастосування. Переймаючи найкращі практики провідних економік і приводячи свою законодавчу базу у відповідність зі стандартами ОЕСР, Україна може вдосконалити механізми податкового контролю, зменшити ризики BEPS і зміцнити свою фіскальну позицію. Реальні випадки зі Сполучених Штатів,

Німеччини та Великобританії надають переконливі докази ефективності цих заходів, пропонуючи чітку дорожню карту реформ. Зрештою, ці зміни посилять економічну стабільність України, покращать прозорість оподаткування та сприятимуть більш справедливому розподілу податкових надходжень у глобалізованій економіці.

3.2. Запровадження інноваційних підходів до податкового контролю

Сучасна економіка, що характеризується глобалізацією та цифровізацією, потребує інноваційних та технологічних рішень для подолання зростаючої складності регулювання трансфертного ціноутворення та податкового контролю. Запровадження цифрових технологій, штучного інтелекту (ШІ) та розширених механізмів співпраці між підприємствами та податковими органами стали ключовими для забезпечення дотримання податкового законодавства, одночасно зменшуючи адміністративний тягар для всіх зацікавлених сторін. У цьому розділі досліджуються ці інноваційні підходи, наголошується на їхньому потенціалі для трансформації традиційних методів податкового контролю та покращення моніторингу трансфертного ціноутворення.

Поява цифрових технологій і штучного інтелекту змінила спосіб, у який податкові органи контролюють і аналізують дотримання вимог щодо трансфертного ціноутворення. Традиційні ручні методи податкового контролю часто виявляються недостатніми, коли стикаються з величезними наборами даних, створених багатонаціональними підприємствами (ТНК). Системи, керовані штучним інтелектом, у поєднанні з аналітикою великих даних надають можливості для ефективнішого виявлення ризиків, аномалій і порушень у транзакціях з трансфертного ціноутворення.

Алгоритми штучного інтелекту (ШІ) та машинного навчання (ML) дозволяють обробляти в режимі реального часу великі обсяги транзакційних даних, виявляючи шаблони, які вказують на невідповідність або маніпулювання

трансфертними цінами. Ці технології особливо ефективні у виявленні випадків переміщення прибутку, коли багатонаціональні підприємства переводять прибуток до юрисдикції з нижчими податковими ставками. Наприклад, податкові органи в таких країнах, як Сполучене Королівство та Німеччина, вже запровадили системи на основі ШІ для перевірки корпоративних податкових декларацій. Яскравим прикладом є податково-митне управління НМС (HMRC) у Великій Британії, яке використовує передові інструменти аналізу даних для перехресного порівняння фінансових показників компанії з контрольними показниками трансфертного ціноутворення та виявлення потенційних викидів.

Таблиця 3.3 нижче ілюструє переваги та практичне застосування ШІ та цифрових технологій у контролі за трансфертним ціноутворенням у різних юрисдикціях:

Таблиця 3.3

Переваги та практичне застосування ШІ та цифрових технологій у контролі ТЦ

Країна	Реалізована технологія	Результати
Велика Британія	Аналіз даних на основі ШІ	Посилення виявлення порушень трансфертного ціноутворення
Німеччина	Профілювання ризиків на основі машинного навчання	Скорочення тривалості податкової перевірки та підвищення точності
Австралія	Відстеження транзакцій з підтримкою Blockchain	Покращена прозорість і відповідність
Італія	Платформи електронного аудиту	Спрощені процеси податкових перевірок

Використання технології блокчейн також є значним нововведенням у контролі трансфертного ціноутворення. Блокчейн, як розподілена книга, забезпечує незмінність і прозорість внутрішньо фірмових транзакцій, тим самим обмежуючи можливість для шахрайства або розбіжностей у документації з трансфертного ціноутворення. Наприклад, Податкове управління Австралії

(АТО) експериментувало з блокчейн-системами для відстеження внутрішньо фірмових послуг і транскордонних транзакцій, полегшуючи доступ до надійних даних у реальному часі.

Графік 3.3 демонструє постійне зростання інвестицій податкових органів у штучний інтелект та цифрові технології протягом останнього десятиліття, що відображає зростаюче визнання їх важливості в боротьбі з ухиленням від сплати податків і забезпеченні дотримання правил трансфертного ціноутворення.

Незважаючи на ці досягнення, проблеми залишаються. Впровадження систем штучного інтелекту вимагає значних інвестицій в інфраструктуру, захист даних і навчання. Крім того, ефективність ШІ залежить від наявності високоякісних стандартизованих даних. Країни, що розвиваються, можуть зіткнутися з труднощами при прийнятті таких систем через обмежені ресурси та технологічні можливості. Тому міжнародне співробітництво є необхідним для забезпечення справедливого доступу до цих інноваційних інструментів.

Ще одним важливим аспектом посилення контролю за трансфертним ціноутворенням є покращення співпраці між бізнесом і податковими органами. Історично склалося так, що відносини між цими сторонами часто були ворожими, коли підприємства вважали податкові перевірки обтяжливими, а податкові органи сприймали МНК як такі, що не відповідають вимогам. Інноваційні підходи спрямовані на зміщення цієї динаміки в бік більш прозорості та спільної структури.

Одним із успішних прикладів такого спільного підходу є впровадження попередніх угод про ціноутворення (АРА), які дозволяють підприємствам і податковим органам погоджувати методи трансфертного ціноутворення для майбутніх операцій. АРА забезпечують певність для обох сторін, зменшують суперечки та покращують дотримання податкового законодавства. Сполучені Штати, Японія та Канада були піонерами у використанні АРА як інструменту для побудови довіри та прозорості між бізнесом і податковими регуляторами. За

даними ОЕСР, кількість двосторонніх угод постійно зростає, у 2022 році було укладено понад 450 угод у всьому світі.

Ефективність АРА можна продемонструвати на прикладі багатонаціональної технологічної корпорації, що працює в кількох юрисдикціях. Погоджуючись на АРА з податковими органами США та Індії, компанія уникла тривалих суперечок щодо трансфертного ціноутворення для своїх міжкомпанійних ліцензійних угод на програмне забезпечення. АРА не тільки забезпечив ясність щодо застосовної маржі, але й зменшив витрати на дотримання вимог для бізнесу та адміністративний тягар для податкових органів.

Інша інноваційна практика включає системи податкової звітності в режимі реального часу. Кілька країн, зокрема Іспанія та Бразилія, запровадили цифрові платформи, які дозволяють підприємствам ділитися фінансовими даними в режимі реального часу з податковими органами. Такий підхід сприяє прозорості та дозволяє податковим органам контролювати дотримання законодавства, не вдаючись до тривалих перевірок. Такі системи також використовують автоматизацію для виявлення порушень, зменшуючи потребу в ручному втручанні.

Крім того, запровадження спільних аудитів представляє новий шлях для сприяння співпраці. Під час спільних перевірок податкові органи з двох або більше юрисдикцій працюють разом, щоб оцінити практику трансфертного ціноутворення багатонаціонального підприємства. Такий підхід зменшує ризик подвійного оподаткування, забезпечує послідовне тлумачення правил трансфертного ціноутворення та мінімізує адміністративні витрати як для бізнесу, так і для податкових органів. Наприклад, Європейський Союз заохочує спільні аудити як частину своєї стратегії боротьби з розмиванням бази та переміщенням прибутку (BEPS).

Запровадження цифрових технологій, ІІІ та механізмів співпраці між підприємствами та податковими органами є трансформаційним кроком у

посиленні контролю за трансфертним ціноутворенням. Використовуючи системи на основі штучного інтелекту, технологію блокчейну та інструменти звітності в реальному часі, податкові органи можуть покращити свою здатність виявляти порушення та забезпечувати дотримання законодавства. У той же час сприяння співпраці за допомогою АРА, звітування в режимі реального часу та спільних перевірок зміцнює довіру, зменшує суперечки та створює ефективнішу систему податкового контролю.

Незважаючи на те, що такі проблеми, як технологічні обмеження та обмеження ресурсів, залишаються, ці інноваційні підходи забезпечують міцну основу для вирішення складних питань трансфертного ціноутворення в глобалізованій економіці. Рухаючись вперед, політики повинні віддавати пріоритет інвестиціям у технології, сприяти міжнародній співпраці та створювати середовище.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Трансфертне ціноутворення відіграє ключову роль у системі податкового контролю в умовах глобалізації та інтеграції економік різних країн. Воно виступає ефективним механізмом для встановлення справедливої ринкової вартості товарів, послуг чи нематеріальних активів у внутрішньо корпоративних операціях між пов'язаними сторонами. Застосування ТЦ дозволяє державам контролювати переміщення прибутків між юрисдикціями, запобігаючи ухиленню від сплати податків та забезпечуючи справедливий розподіл податкових зобов'язань.

Основним принципом ТЦ є дотримання принципу «вितягнутої руки», що полягає у необхідності встановлення цін на внутрішньо групові операції на рівні, який відповідає умовам між незалежними учасниками ринку. Це створює основу для прозорості податкових відносин і є важливим інструментом боротьби з розмиванням податкової бази (BEPS).

Ефективний контроль за ТЦ дозволяє мінімізувати ризик подвійного оподаткування, покращити податкову дисципліну та захистити економічні інтереси держави. З іншого боку, для бізнесу належне впровадження ТЦ сприяє зниженню податкових ризиків та покращенню фінансової прозорості.

У процесі дослідження було підтверджено стратегічне значення ТЦ для міжнародної економіки та податкової політики країн. Теоретичний розділ роботи ґрунтовно розкрив сутність, функції та принципи ТЦ, зокрема акцентуючи на принципі «вितягнутої руки». Огляд міжнародних ініціатив, таких як План BEPS та директиви ЄС, показав важливість глобальної співпраці у податковому контролі.

Аналітичний розділ продемонстрував ключові виклики, пов'язані із впровадженням ТЦ у національних системах оподаткування. Зокрема, досліджено зловживання трансфертними цінами великими корпораціями через схеми мінімізації податкових зобов'язань. Такі кейси, як «Подвійний ірландсько-

голландський сендвіч», що використовувався компаніями Google та Apple, підтвердили необхідність посилення податкового контролю.

Особливу увагу приділено проблемам застосування ТЦ в Україні. Незважаючи на прогрес у приведенні законодавства до міжнародних стандартів OECD, зокрема через імплементацію Плану дій BEPS, залишаються виклики, пов'язані із складністю документації, недостатнім функціональним аналізом та відсутністю єдиної методики оцінки нематеріальних активів.

Практичні рекомендації для українського законодавства та бізнесу

1. Необхідно забезпечити повну гармонізацію норм Податкового кодексу України з Керівництвом OECD та практиками BEPS. Зокрема, слід запровадити ефективні механізми попереднього узгодження цін (APAs), що дозволить знизити рівень податкових спорів та забезпечити прозорість податкових відносин.
2. Варто спростити процедуру складання звітності для середніх та малих підприємств. При цьому для великих платників податків слід удосконалити вимоги до функціонального аналізу та документації у відповідності до триступеневої моделі (майстер-файл, локальний файл, звіт країн).
3. Підвищення якості податкового контролю - державна податкова служба має посилити інституційну спроможність через впровадження аналітичних інструментів для моніторингу ТЦ, включаючи використання технологій штучного інтелекту та блокчейн. Це дозволить оперативно виявляти порушення та мінімізувати зловживання трансфертними цінами.
4. Розробка єдиних методичних підходів для визначення вартості нематеріальних активів є вкрай важливою для уникнення маніпуляцій із цінами на інтелектуальну власність, програмне забезпечення та бренди.
5. Важливо підвищити кваліфікацію як податкових інспекторів, так і бухгалтерів компаній щодо сучасних підходів до ТЦ та міжнародних

стандартів. Створення навчальних програм та семінарів допоможе краще адаптувати український бізнес до глобальних вимог.

Таким чином, реалізація запропонованих заходів сприятиме вдосконаленню податкового контролю, підвищенню ефективності системи ТЦ та створенню сприятливих умов для розвитку бізнесу в Україні на основі міжнародного досвіду.

СПИСКИ ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Десятнюк О. М., Черевко О. В. Теоретико-методологічні засади формування трансфертного ціноутворення на мікрорівні в умовах вітчизняної економіки. *Економіст*. 2015. Т. 1. С. 46. - 11
2. Касич А. О., Петрик О. А., Гриненко Ю. І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. *ЕКОНОМІЧНА НАУКА*. С. 20.
3. Кулинич М. Б. Трансфертне ціноутворення як методичний прийом управлінського обліку центрів відповідальності. *Вісник THEU*. 2016. С. 160.
4. Миргородська Т. О. Еволюція підходів щодо трансфертного ціноутворення транснаціональними корпораціями. Міжнародна економічна діяльність у ХХІ столітті: механізми, форми, регулювання. *Збірник матеріалів наукової практики, Київ*. 2020. С. 215.
5. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, Стаття 39, Підпункт 39.1.2 : станом на 11 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.12.2024).
6. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, Стаття 39, Підпункт 39.3 : станом на 11 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.12.2024).
7. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, Стаття 39 : станом на 11 груд. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.12.2024).
8. Постанова суду № 1340/3525/18 від 21.03.2023 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

провадження у якій відкрито за касаційною скаргою... *ipLex Судові рішення*.

URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=109759320&red=10000373d694d7c0d353b01a22a6e2033238dc&d=5> (дата звернення: 15.12.2024).

9. Постанова суду № 810/4044/15 від 19.06.2023. *LIGA:ZAKON*.

URL: <https://ips.ligazakon.net/document/C025192> (дата звернення: 15.12.2024).

10. Судова практика щодо трансфертного ціноутворення під час дії воєнного стану - Юридика Газета. *Юридика газета – онлайн версія*.

URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/sudova-praktika-shchodo-transfertnogo-cinoutvorenniya-pid-chas-diyi-voennogo-stanu.html> (дата звернення: 15.12.2024).

11. Трансфертне ціноутворення – сучасні аспекти застосування -

Юридика Газета. *Юридика газета – онлайн версія*. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-cinoutvorenniya--suchasni-aspekti-zastosuvannya.html> (дата звернення: 15.12.2024).

12. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Методичні способи та прийоми проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». *Forensic Herald - Криміналістичний вісник*. 2023. Т. 2. С. 32.

13. Що таке трансфертне ціноутворення?. *Наша Бухгалтерія*.

URL: <https://nashabuhgalteria.com/novini-uk/sho-take-transfertne-cinoutvorenniya/> (дата звернення: 15.12.2024).

14. Base erosion and profit shifting (BEPS). *OECD*.

URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.

15. Fiscal Forum. IMF and WBG Spring Meetings 2016, Strengthening the International Tax System: Roundtable Discussion–Future of International

- Taxation, April 17. Washington, DC: IMF.
URL: <https://meetings.imf.org/en/2016/Spring/Schedule/2016/04/17/fiscal-forum-2016-strengthening-the-international-tax-system-44> (date of access: 15.12.2024).
16. Keine EU-Millionen mehr für Hendl-Giganten aus der Ukraine. *kurier.at*.
URL: <https://kurier.at/politik/ausland/keine-millionen-aus-eu-fuer-hendl-giganten-aus-der-ukraine/400502500> (date of access: 15.12.2024).
17. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD, 2022.
URL: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (date of access: 15.12.2024).
18. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing. *EUR-Lex – Access to European Union law*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529> (date of access: 15.12.2024).
19. Transfer Pricing. *PwC*. URL: <https://www.pwc.com/ks/en/tax1/transfer-pricing.html> (date of access: 15.12.2024).
20. World Bank Group. Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Markets and Practitioners. 2016. P. 8–9.
21. Вказали самоштрафи за коригування податків в декларації під час дії пільги: які наслідки?. «Дебет-Кредит» - Бухгалтерські новини.
URL: <https://news.dtki.ua/law/liability/90607-vkazali-samostrafi-za-koriguvannia-podatviv-v-deklaraciyi-pid-cas-diyi-pilgi-iaki-naslidki> (дата звернення: 15.12.2024).
22. Інформація про кількість проведених планових/позапланових перевірок та їх результати. *Державна податкова служба України*.
URL: <https://tax.gov.ua/datasets.php?d=DFS20170317184948>.
23. Кучерява М. В., Ловінська Л. Г., Олійник Я. В. Імплементація міжнародних рекомендацій щодо запровадження трирівневої моделі документації з трансфертного ціноутворення в Україні. *Фінанси України*. 2020. С. 100.

24. Міхонік С. Що об'єднує трансфертне ціноутворення і контролюючі іноземні компанії. *rates.fm*. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion/sho-obyednuye-transfertne-cinoutvorennia-i-kontrolyuyuchi-inozemni-kompaniyi/> (дата звернення: 15.12.2024).
25. Обурення в Європі: Amazon не сплатила ні centa податку. *Юридична газета – онлайн версія*. URL: <https://jur-gazeta.com/golovna/oburennia-v-evropi-amazon-ne-splatila-ni-centa-podatku.html> (дата звернення: 15.12.2024).
26. Односторонні АРА під прицілом Єврокомісії: справа Starbucks. *KPMG*. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/02/odnostoronni-ara-pid-prytsilom-yevrokomisiyi-starbucks.html> (дата звернення: 15.12.2024).
27. Практика трансфертного ціноутворення. *Нексія ДК*. URL: <https://nexia.dk.ua/transfertne-tsinoutvorennia/> (дата звернення: 15.12.2024).
28. Реалізація заходів ОЕСР з питань боротьби з ухиленням від сплати податків: досвід ЄС / Я. В. Олійник та ін. *Облік, аналіз та аудит підприємницької діяльності*. 2023. С. 94–95.
29. Україна з 2017 р. приєднається до Плану BEPS щодо боротьби з уникненням оподаткування. *Інтерфакс-Україна*. URL: <https://interfax.com.ua/news/general/385832.html>.
30. Apple's cash mountain, how it avoids tax, and the Irish link. *The Irish Times*. URL: <https://www.irishtimes.com/business/apple-s-cash-mountain-how-it-avoids-tax-and-the-irish-link-1.3281734> (date of access: 15.12.2024).
31. Contributors to Wikimedia projects. Base erosion and profit shifting (OECD project). *Wikipedia, the free encyclopedia*. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Base_erosion_and_profit_shifting_\(OECD_project\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Base_erosion_and_profit_shifting_(OECD_project)) (date of access: 15.12.2024).

32. Murphy C. B. Double Irish With a Dutch Sandwich: Definition and How It's Used. *Investopedia*. URL: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp> (date of access: 15.12.2024).
33. Трансфертне ціноутворення, ТЦУ в Україні у 2024 році. *Pareto*. URL: <https://tco-audit.com.ua/ua/chto-takoe-transfertnoe-cenoobrazovanie/> (дата звернення: 15.12.2024).
34. The iEconomy: How Apple Sidesteps Billions in Taxes. *The New York Times*. URL: <https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>.
35. The Latest on the Global Tax Agreement. *Tax Foundation*. URL: <https://taxfoundation.org/blog/global-tax-agreement/> (date of access: 15.12.2024).
36. Chapter 1. An Introduction to Transfer Pricing. United Nations, с. 2