DOI https://doi.org/10.30525/978-9934-26-553-2-3

ІНСТИТУЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ЗАРУБІЖНІЙ ПОДАТКОВІЙ ПРАКТИЦІ

Краєвський В. М., Грищук Г. В.

ВСТУП

У сучасних умовах глобалізації економічних процесів та інтенсивного розвитку транснаціонального бізнесу питання трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності як для держав, так і для міжнародної спільноти загалом. З одного боку, трансфертне ціноутворення забезпечує можливість ефективного розподілу ресурсів усередині транснаціональних корпорацій, формування внутрішніх механізмів управління витратами та прибутками. З іншого – виступає потенційним інструментом агресивного податкового планування, що зумовлює ерозію податкової бази та переміщення прибутків у юрисдикції з пільговим режимом оподаткування (BEPS). У цьому контексті особливої ваги набуває роль держави як регулятора трансфертних цін, здатного забезпечити баланс між фіскальними інтересами бюджету та інвестиційною привабливістю податкового середовища. Еволюція підходів до регулювання контро-льованих операцій у зарубіжних країнах свідчить про формування комплексних інституційних механізмів, які поєднують норми податкового права, принципи прозорості, міжнародну координацію та обов'язкову звітність щодо трансфертного ціноутворення.

Міжнародна практика демонструє різноманіття моделей правового регулювання: від принципу «витягнутої руки» (arm's length principle) як універсального стандарту, закріпленого ОЕСР, до інноваційних підходів окремих країн, які імплементують жорсткіші вимоги до документації, звітності та контролю. Деякі юрисдикції, зокрема країни ЄС, застосовують поглиблену форму звітності Country-by-Country Reporting (CbCR) та інструменти попереднього узгодження цін (Advance Pricing Agreements – APA), що значно підвищує якість податкового нагляду й знижує ризики подвійного оподаткування.

Поглиблення інтеграційних процесів в економічному просторі Європи та світу зумовлює потребу у критичному осмисленні інституційного досвіду провідних країн щодо трансфертного ціноутворення як у

нормативному, так і в процедурному вимірі. Вивчення зарубіжних моделей дозволяє ідентифікувати як сильні сторони існуючих механізмів, так і проблемні зони, пов'язані з імплементацією принципів добросовісного оподаткування, мінімізації фіскальних ризиків та дотримання вимог податкової справедливості.

З огляду на актуалізацію даної проблематики в умовах зближення національного податкового законодавства з міжнародними стандартами, дослідження інституційних підходів до трансфертного ціноутворення в зарубіжній податковій практиці має важливе значення як для науково-теоретичного аналізу, так і для розроблення прикладних рекомендацій із вдосконалення регуляторної політики України у сфері трансфертного ціноутворення.

3.1. Інституційна багатовекторність нормативного забезпечення трансфертного ціноутворення в країнах ЄС

Постійне оновлення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, активне залучення представників бізнес-спільноти та податкових консультантів до обговорення проблем нормативно-правового забезпечення трансфертного ціноутворення, а також значна кількість судових спорів із цього питання свідчать про нерівномірний рівень розвитку національних регуляторних систем у різних країнах. Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення та його особливості є предметом численних наукових досліджень[1, 2, 3, 4, 5, 6, 7], а також аналітичних звітів консалтингових

---

[1] Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. *Фінансове право*. 2013. № 2(24). С. 4–6.

[2] Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення [Брехов С. С., Кощук Т. В., Новицька Н. В. та ін.]. Київ : Алерта, 2019. 111 с.

[3] Корінь І. С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Випуск 38. С. 57–62.

[4] Кужелєв М. О., Сиволап І. М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ.* 2021. № 4. С. 196–204.

[5] Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. *Проблеми економіки*. 2019. № 4 (42). С. 216–222.

[6] Фоміна О. В., Музичук М. І. Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансферного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2019. Випуск 1 (53). С. 246–251.

[7] Цимбалюк І. В., Ковальчук І. І. Державне регулювання трансфертного ціноутворення: необхідність запровадження та проблеми імплементації у вітчизняну практику. *Галицький економічний вісник.* 2014. № 2. Том 14. С. 133–138.

компаній і професійних об'єднань[8, 9, 10]. Додаткове підтвердження актуальності тематики становить активність міжнародної публікаційної спільноти, яка аналізується, зокрема, у праці[11].

З огляду на те, що система регулювання трансфертного ціноутворення в Україні перебуває у фазі активної трансформації та гармонізації з міжнародними підходами, доцільним є вивчення кращих практик провідних держав. Особливу увагу у цьому контексті заслуговує досвід країн Європейського Союзу, що обумовлено стратегічним курсом України на євроінтеграцію. З метою ідентифікації потенційно релевантних для адаптації підходів буде здійснено загальний огляд і аналіз нормативно-правових моделей трансфертного ціноутворення, реалізованих у державах-членах ЄС.

Проблеми, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення в межах податкових систем країн ЄС, вперше були системно окреслені Європейською комісією ще у 2001 році[12], що, своєю чергою, стало підґрунтям для створення Об'єднаного форуму з трансфертного ціноутворення (Joint Transfer Pricing Forum – JTPF). Його головна функція полягає в наданні консультативної підтримки Єврокомісії з питань оподаткування, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням[13].

Діяльність JTPF базується на Керівних принципах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення, функціонує на основі консенсусу, і має на меті формування прагматичних рішень практичних проблем, не закріплених на рівні законодавства. Основними напрямами діяльності Форуму є:

– реалізація положень арбітражної конвенції як спеціального механізму врегулювання спорів у сфері трансфертного ціноутворення;

---

[8] Cocktail of measures for the control of harmful transfer pricing manipulation, focused within the context of low income and developing countries. Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019cocktail TPciatgiz.pdf (дата звернення: 25.03.2025)

[9] EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020 (дата звернення: 25.03.2025)

[10] Transfer pricing and developing countries. URL: http://aei.pitt.edu/38951/1/ transfer_pricing (дата звернення: 25.03.2025)

[11] What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis. *Journal of Business Research.* URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S01482963 21003702 (дата звернення: 25.03.2025)

[12] Commission of the European Communities. Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market. URL: https://ec.europa.eu/taxation customs/sites/taxation/ files/resources/documents (дата звернення: 25.03.2025)

[13] Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en (дата звернення: 25.03.2025)

– аналіз практичних аспектів документації та звітності за країнами (CbCR);

– вдосконалення підходів до використання порівняльних даних та оцінювання економічної суті операцій;

– оцінка ефективності багатостороннього податкового контролю;

– аналіз застосування методу розподілу прибутку на практиці в країнах ЄС;

– моніторинг функціонування механізмів попереднього узгодження ціноутворення (APA) і вирішення спорів[14].

Форум представлений делегатами податкових адміністрацій усіх держав-членів ЄС та експертами з 18 недержавних організацій під головуванням незалежного представника. Сам факт існування JTPF як спеціального дорадчого органу Європейської Комісії засвідчує стратегічну значущість питань трансфертного ціноутворення в контексті єдиного ринку та боротьби з розмиванням податкової бази.

Варто зазначити, що хоча регулювання трансфертного ціноутворення в країнах ЄС здійснюється в межах єдиного правового поля, однак на національному рівні зберігаються суттєві відмінності. З огляду на це, досвід держав-членів ЄС доцільно аналізувати за такими структурними параметрами:

– нормативно-правова база щодо трансфертного ціноутворення;

– рівень імплементації Керівних принципів ОЕСР;

– підходи до визначення пов'язаності сторін;

– застосування методів трансфертного ціноутворення;

– вимоги до документації та звітності;

– інструменти податкового контролю та санкційна політика.

Узагальнені результати аналізу зазначених аспектів у 27 країнах ЄС наведено в табл. 3.1.

Усі держави-члени Європейського Союзу у своїй податковій практиці застосовують принцип «витягнутої руки». Водночас інституційні особливості його реалізації суттєво відрізняються. Зокрема, в Ірландії не існує окремо визначених спеціалізованих правил трансфертного ціноутворення, а в таких країнах, як Ірландія, Греція, Словенія, Латвія, Люксембург та Польща, положення Настанов ОЕСР формально не інтегровані до національного законодавства. Проте на практиці податкові

[14] Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en (дата звернення: 25.03.2025)

органи цих країн дотримуються загальних підходів ОЕСР та базуються на принципі «витягнутої руки» при регулюванні трансфертних операцій.

У більшості країн ЄС Настанови ОЕСР були оприлюднені у формі адміністративних роз'яснень або запозичені як частина офіційних регуляторних процедур. Наприклад, в Австрії вони мають статус офіційних правил, а у Литві – імплементовані безпосередньо в законодавство про трансфертне ціноутворення.

Таблиця 3.1

Інституційно-правові особливості регулювання трансфертного ціноутворення у державах Європейського Союзу

№ з/п	Аспект регулювання трансфертного ціноутворення	Кількість країн	
		в яких аспект регламентовано	в яких аспект не регламентовано
1	Нормативно-правові положення національного законодавства у сфері трансфертного ціноутворення	27 країн (всі держави-члени ЄС)	–
2	Інституціоналізація керівних принципів ОЕСР у внутрішньому податковому регулюванні	21 країна	6 країн (Греція, Ірландія, Латвія, Люксембург, Польща, Словенія)
3	Кваліфікаційні критерії та методологічні підходи до ідентифікації пов'язаних сторін	26 країн	1 країна (Австрія)
4	Методи визначення трансфертної ціни, закріплені у національному правовому полі	27 країн (всі держави-члени ЄС)	–
5	Формалізовані вимоги до звітності та документаційного супроводу контрольованих операцій	25 країн	2 країни (Ірландія, Латвія)
6	Специфіка аудиторських процедур і система санкцій за порушення у сфері трансфертного ціноутворення	19 країни	8 країн (Австрія, Естонія, Італія, Ірландія, Латвія, Люксембург, Португалія, Швеція)

Джерело: систематизовано автором на основі [15]

[15] Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en (дата звернення: 25.03.2025)

Щодо визначення пов'язаних осіб, то законодавче його закріплення наявне у всіх країнах-членах ЄС, за винятком Австрії. У більшості випадків національні визначення відповідають положенням статті 9 Типової конвенції ОЕСР. При цьому Естонія застосовує досить широке тлумачення поняття пов'язаної особи, тоді як у Португалії це визначення є вичерпним. У Словацькій Республіці законодавство визначає пов'язаними всі суб'єкти в межах корпоративної групи.

Усі держави ЄС застосовують методологічні підходи до визначення трансфертних цін, що узгоджуються з Настановами ОЕСР. Частина країн безпосередньо закріплює у національному законодавстві перелік допустимих методів, інші – використовують посилання на міжнародні рекомендації. В аспекті документаційного забезпечення трансфертного ціноутворення абсолютна більшість країн передбачає обов'язкову документацію, яка заснована на керівних принципах ОЕСР. Винятком є Ірландія, де закон не встановлює прямих вимог, але зобов'язує платників податків утримувати підтвердні документи, які можуть бути надані у разі перевірки. У Латвії механізми документаційного супроводу перебувають у процесі поступового впровадження.

У деяких країнах діють спеціальні інституції, відповідальні за аудит трансфертного ціноутворення. Наприклад, у Словаччині сформовано окремий підрозділ податкової служби, що займається контролем за трансфертним ціноутворенням, а в Бельгії діє спеціалізована аудиторська група, до складу якої входять вісім виїзних аудиторів і один представник допоміжного персоналу. Окрім того, у Бельгії видано окремі адміністративні вказівки щодо аудиту та документації з трансфертного ціноутворення. В Іспанії принципи та процедура аудиту трансфертного ціноутворення закріплені в законі про податок на прибуток підприємств.

У низці держав діє окрема система штрафних санкцій, застосовуваних за порушення вимог у сфері трансфертного ціноутворення. Наприклад:

– у Німеччині – за ухилення від оподаткування, податкове шахрайство, подання недостовірної звітності;

– у Франції – за неповноту наданої податковим органам інформації;

– у Словенії – за відсутність підтверджувальної документації;

– у Греції, Литві, Болгарії та Нідерландах – за відхилення встановлених трансфертних цін від ринкових;

– в Угорщині – за недотримання вимог до змісту документації;

– у Румунії – за неподання файлів з документацією щодо трансфертного ціноутворення.

Таким чином, найменш уніфікованими елементами законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення серед держав ЄС залишаються:

– підходи до визначення пов'язаних осіб;

– а також специфіка процедур аудиту трансфертного ціноутворення.

Деталізований аналіз відповідних аспектів у вибраних країнах ЄС подано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Законодавче регулювання визначення пов'язаних сторін у практиці окремих країн ЄС

Держава-член ЄС	Підхід до визначення критеріїв пов'язаності сторін
Бельгія	сторона, що перебуває у відносинах прямого або опосередкованого контролю з іншою стороною.
Естонія	сторони визнаються пов'язаними у разі наявності між ними спільного ділового інтересу або коли одна зі сторін має домінуючий вплив на іншу.
Італія	сторони, які прямо чи опосередковано здійснюють контроль над італійським підприємством, контролюються ним або контролюються тією ж компанією, що контролює італійське підприємство.
Латвія	дві або більше фізичні чи юридичні особи (крім акціонерних компаній, де частки безпосередньо належать державі або органам місцевого самоврядування), або група таких осіб, що пов'язані між собою договором, представництвом або за наявності хоча б однієї законодавчо встановленої ознаки.
Литва	пов'язаними сторонами вважаються такі, що можуть впливати одна на одну, внаслідок чого умови їхніх угод чи господарських операцій відрізняються від ринкових умов, за яких кожна сторона діє в інтересах максимізації власної вигоди.
Люксембург	визначення пов'язаних осіб відповідає формулюванню, наведеному в пункті 1 статті 9 Типової конвенції ОЕСР про оподаткування доходів і капіталу.
Нідерланди	господарюючий суб'єкт, який бере участь, прямо чи опосередковано, в управлінні, контролі чи капіталі іншого суб'єкта, або коли такий суб'єкт бере участь в управлінні, контролі чи капіталі обох – першого і другого – суб'єктів.

Німеччина	суб'єкт, який прямо чи опосередковано володіє часткою щонайменше 25 % у статутному капіталі, має право на щонайменше чверть прибутку або ліквідаційної маси, або має можливість здійснювати контрольний вплив іншими способами.
Польща	суб'єкти, з яких один має значний вплив щонайменше на одного іншого, або обидва перебувають під впливом особи, яка також здійснює значний вплив на ці суб'єкти.
Словаччина	близькі особи; фізичні або юридичні особи, пов'язані економічними, особистими чи іншими зв'язками; особи, які входять до складу одного консолідованого об'єднання для цілей бухгалтерської консолідації.
Угорщина	пов'язаними особами визнаються: платник податків і особа, яка має над ним переважний контроль (прямо чи опосередковано); платник податків і інша особа, якщо третя сторона одночасно має переважний контроль над обома.
Франція	підприємства, які здійснюють контроль над іншими підприємствами за межами Франції або самі контролюються такими підприємствами.
Чехія	пов'язаність встановлюється як у випадку прямого чи опосередкованого володіння капіталом, так і в разі наявності інших, визначених законодавством, ознак взаємозалежності.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [16]

З метою забезпечення порівнянності окремих положень, країни ЄС умовно згруповано за неофіційними економіко-політичними блоками. Аналіз національного законодавства свідчить, що спільною ознакою у визначенні пов'язаності сторін є наявність прямого або опосередкованого впливу однієї сторони на рішення іншої, що може вплинути на умови комерційних або фінансових операцій.

У низці країн, зокрема в Люксембурзі, відсутні детальні національні визначення критеріїв пов'язаності; натомість застосовуються загальні положення, закріплені в Типовій конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування. Водночас інші країни, як-от Нідерланди, Латвія та Угорщина, формалізують розширений перелік ознак пов'язаності, деталізуючи як юридичні, так і економічні аспекти контролю та впливу.

[16] Transfer Pricing Country Profiles. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm (дата звернення: 25.03.2025)

Особливо слід відзначити підхід Словацької Республіки, законодавство якої містить один із найбільш вичерпних переліків критеріїв пов'язаності сторін серед держав ЄС. Така деталізація істотно знижує ризики правової невизначеності під час здійснення податкових перевірок і сприяє підвищенню ефективності контролю за трансфертним ціноутворенням. Вітчизняна практика могла б значною мірою скористатися цим досвідом у контексті удосконалення правового інструментарію для ідентифікації пов'язаних осіб у контрольованих операціях.

Не менш вагомим для практичної імплементації є й досвід держав-членів ЄС у сфері аудиту трансфертного ціноутворення. Зокрема, підходи до визначення підстав для проведення перевірок контрольованих операцій, включаючи позапланові податкові ревізії, демонструють різні рівні деталізації та правової формалізації. Систематизовану інформацію щодо відповідних положень у законодавстві країн ЄС наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Підстави проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення у країнах-членах ЄС

Держава-член ЄС	Підстави проведення аудиту операцій трансфертного ціноутворення
Франція	бізнес-моделі, що класифікуються як ризикові, включаючи ліцензування платежів до юрисдикцій із заниженим оподаткуванням, наявність постійних витрат у суб'єктів із низьким рівнем ризику, а також реструктуризацію бізнесу.
Італія	ознаки, нехарактерні для типових внутрішньофірмових витрат, зокрема моделі платного виробництва, агентські чи комісійні форми співпраці, а також бізнес-моделі з підвищеним рівнем функціонального ризику.
Нідерланди	структури з високим рівнем ризику, зокрема обмежені дистриб'ютори або контрактні постачальники послуг, у поєднанні з хронічною збитковістю, переказами ліцензійних платежів або роялті, трансакціями з юрисдикціями з пільговим оподаткуванням, та елементами реструктуризації.
Бельгія	постійне генерування збитків, особливо у компаніях з низьким рівнем функціонального ризику, присутність ліцензійних переказів до країн із низькими податковими ставками, здійснення внутрішньогрупових фінансових операцій, сплата управлінських зборів, а також операції з податковими гаванями без економічної присутності.

Німеччина	ситуації, коли компанія перебуває у збитковому стані понад три роки поспіль, здійснює реструктуризацію бізнесу чи передає функції, активно залучена у фінансові операції, сплачує гонорари за послуги штаб-квартири або бере участь у розподілі витрат, передає нематеріальні активи, не має супровідної документації, або взаємодіє з юрисдикціями з «чорного списку».
Люксембург	факти надання позик іншим суб'єктам групи, застосування внутрішньогрупових відсоткових ставок, ліцензійні трансакції та ознаки реструктуризації діяльності.
Латвія	наявність у великих платників податків хронічних збитків на рівні локальних компаній, переказів до юрисдикцій із пільговим оподаткуванням, а також участі у реструктуризації бізнесу.
Литва	системні збитки, особливо у компаніях з обмеженим функціональним ризиком; регулярні грошові перекази до податкових гаваней чи країн з низькими ставками; надмірні витрати на пов'язані сторони – включно з управлінськими платежами, роялті та процентами.
Естонія	операції, що стосуються певних типів трансакцій, присутність контрагентів у юрисдикціях із статусом податкової гавані, високий рівень заборгованості, дефіцит документації та опір до співпраці з податковими органами.
Польща	компанії, які є збитковими протягом тривалого періоду, особливо ті, що формально мають низький ризик; ситуації, де місцеві філії генерують збитки, тоді як група загалом отримує прибуток; структури, що сплачують великі гонорари за управління, роялті або інші платежі за використання інтелектуальної власності; значущі реорганізації з передачею бізнесу або активів за кордон; взаємодія з податковими гаванями.
Чехія	тривала збитковість контрактних виробничих структур, особливо виробників, функціональний профіль яких не відповідає їхній фактичній прибутковості; випадки сплати внутрішньогрупових роялті за послуги або фінансування.
Угорщина	наявність галузевого підходу до податкового аудиту у сфері трансфертного ціноутворення; систематичне генерування збитків; надмірні внутрішньогрупові платежі за послуги.
Словаччина	фінансові втрати компаній з обмеженим ризиком; невідповідність між функціональною роллю компанії та її фактичною рентабельністю; надмірна кількість внутрішньогрупових трансакцій, включно з роялті, послугами та фінансуванням.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [17]

[17] Global transfer pricing guide. URL: https://www.grantthornton.global/en/ insights/global-transfer-pricing-guide/ (дата звернення: 25.03.2025)

У більшості країн Європейського Союзу функціонує механізм так званого режиму самооцінювання, згідно з яким саме платник податків несе відповідальність за дотримання принципів трансфертного ціноутворення та формування відповідної документації. Паралельно в національних податкових системах законодавчо визначено фактори ризику, які слугують підставою для ініціювання податкового аудиту у сфері трансфертного ціноутворення.

До найбільш поширених ознак ризику, які є характерними для переважної більшості держав-членів ЄС, належать:

– збитковість окремого суб'єкта групи на фоні загальної прибутковості транснаціональної структури;

– використання бізнес-моделей із високим ступенем ризику;

– передача функцій, активів та ризиків внаслідок реструктуризації бізнесу;

– операції з контрагентами, зареєстрованими в юрисдикціях із пільговим оподаткуванням (податкових «гаванях»).

Особливої уваги заслуговує практика Угорщини, де податкові органи застосовують галузевий підхід до планування перевірок. На першому етапі формується перелік економічних секторів, які характеризуються підвищеною вразливістю до ризикових трансфертних операцій. Далі, у межах кожної обраної галузі, визначаються потенційно проблемні групи компаній, що здійснюють внутрішньогрупові трансакції, які можуть призводити до розмивання податкової бази.

3.2. Компаративна оцінка національної нормативної бази України у контексті європейських регуляторних орієнтирів

Систематизований досвід держав-членів ЄС щодо найбільш варіативних аспектів законодавчого регулювання трансфертного ціноутворення має значну аналітичну цінність для оцінювання перспектив адаптації таких підходів у вітчизняному нормативно-правовому полі. Узагальнене порівняння чинного законодавства України із регуляторними моделями країн ЄС у сфері трансфертного ціноутворення наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Ступінь адаптації українського законодавства у сфері трансфертного ціноутворення до стандартів ЄС

№ з/п	Аспект регулювання трансфертного ціноутворення	Характеристика
1	Нормативно-правові положення національного законодавства у сфері трансфертного ціноутворення	Закріплено у положеннях Податкового кодексу України, а також деталізовано в інших нормативно-правових актах, що регламентують специфіку трансфертного ціноутворення на рівні підзаконного регулювання.
2	Інституціоналізація керівних принципів ОЕСР у внутрішньому податковому регулюванні	Основні принципи та підходи, викладені у Керівних настановах ОЕСР, інтегровані у норми Податкового кодексу України, що забезпечує гармонізацію із міжнародною практикою.
3	Кваліфікаційні критерії та методологічні підходи до ідентифікації пов'язаних сторін	Встановлено у законодавстві з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, уточнено у положеннях Податкового кодексу України; частково відображено у роз'ясненнях Мінфіну та ДПС України.
4	Методи визначення трансфертної ціни, закріплені у національному правовому полі	Національний перелік методів відповідає методологічному каркасу Настанов ОЕСР, що забезпечує узгодженість підходів до визначення ринкової ціни.
5	Формалізовані вимоги до звітності та документаційного супроводу контрольованих операцій	Функціонує на основі двокомпонентної моделі: подання окремих форм звітності згідно з національними вимогами та реалізація трирівневої документаційної структури відповідно до рекомендацій ОЕСР (Master file, Local file, Country-by-Country report).
6	Специфіка аудитор-ських процедур і система санкцій за порушення у сфері трансфертного ціноутворення	Законодавчо врегульовано перелік обставин, що є підставою для проведення перевірок з питань трансфертного ціноутворення; передбачені штрафні санкції за неподання або несвоєчасне подання звітності чи документації, а також за порушення принципу «витягнутої руки».

Джерело: узагальнено та систематизовано автором за даними [18]

[18] Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади: монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

З позицій компаративного аналізу, слід зазначити, що українська модель регулювання трансфертного ціноутворення загалом ґрунтується на базових положеннях Настанов ОЕСР, що забезпечує її концептуальну сумісність із європейськими підходами. Зокрема, у вітчизняному законодавстві чітко зафіксовано принцип «витягнутої руки», визначено критерії пов'язаності сторін, передбачено обов'язкову документацію з трансфертного ціноутворення та вимоги до звітності. Також реалізовані ключові вимоги до обґрунтування застосованих методів визначення трансфертних цін і запроваджено формат трирівневої документації відповідно до BEPS-ініціативи.

Водночас у контексті процедурного забезпечення податкового контролю виявляються окремі аспекти, що потребують вдосконалення. Зокрема, в українському законодавстві відсутнє чітке розмежування планових і позапланових аудиторських дій у сфері трансфертного ціноутворення на основі ризикоорієнтованого підходу. Такі механізми активно застосовуються в країнах ЄС – наприклад, в Угорщині чи Нідерландах, де податкові органи формують профілі ризику за секторами економіки, оцінюють аномальні показники рентабельності та ведуть превентивний моніторинг контрольованих операцій.

Окрему увагу слід приділити інституційному аспекту реалізації вимог до документації. У більшості країн ЄС вимоги до обсягу і форми документації, включно з Master File, Local File і Country-by-Country Reporting, є жорстко уніфікованими та деталізованими на рівні адміністративних актів або спеціальних рекомендацій. В Україні ж, попри загальні положення в Податковому кодексі, відсутні чіткі стандарти аналітичного наповнення документації, що знижує передбачуваність під час перевірок і послаблює позиції як платників, так і контролюючих органів.

Також важливо враховувати, що деякі інститути європейського регулювання (зокрема, APA – попереднє узгодження ціноутворення, або механізми арбітражу при трансфертних спорах) в Україні поки не імплементовані. Це створює дисбаланс між концептуальною відповідністю і реальним інструментарієм вирішення спірних ситуацій.

Отже, хоча загальний рівень нормативної відповідності України правовому полю ЄС у сфері трансфертного ціноутворення можна визнати прийнятним, існує необхідність у поглибленій гармонізації, передусім у напрямах процедурного контролю, уніфікації документації та розширення спектру доступних адміністративних інструментів для зниження конфліктності та підвищення прозорості податкових відносин.

3.3. Напрями регуляторної еволюції трансфертного ціноутворення в Україні крізь призму євроінтеграційного дискурсу

У контексті євроінтеграційних прагнень України реформування механізмів податкового контролю, зокрема в сфері трансфертного ціноутворення, набуває не лише техніко-юридичного, а й стратегічного значення. Вимоги до прозорості, передбачуваності та недискримінаційності фіскальної політики, закріплені в численних директивах ЄС, формують нормативно-ціннісний горизонт, до якого має наближатися вітчизняна система трансфертного регулювання. За цих умов трансфертне ціноутворення постає не лише як інструмент запобігання зловживанням у сфері внутрішньогрупових трансакцій, але й як каталізатор для побудови справедливої, конкурентоспроможної та інституційно стійкої податкової системи.

Оскільки трансфертне ціноутворення перебуває на перетині податкової, корпоративної та міжнародної правових площин, його подальша еволюція в Україні вимагає не фрагментарних змін, а концептуального перегляду низки системоутворювальних елементів. Насамперед ідеться про уніфікацію категоріального апарату, функціональної ролі платників податків та процедур оцінювання економічної доцільності внутрішньогрупових трансакцій відповідно до положень Керівних принципів ОЕСР і BEPS-підходів. Водночас важливо враховувати і поліцентричність європейського підходу, де окремі країни успішно адаптували загальні рамки до своїх економіко-правових моделей (як, наприклад, Польща, Угорщина чи Литва).

Серед першочергових напрямів удосконалення – інституціалізація механізму попереднього узгодження ціноутворення (APA), що забезпечить як податковим органам, так і платникам податків вищий рівень передбачуваності й зниження ризику судових спорів. Водночас впровадження арбітражних процедур вирішення трансфертних спорів може стати механізмом гармонізації адміністративних практик та зменшення фіскального тиску на бізнес середовище. Такий підхід широко застосовується у країнах ЄС для забезпечення дотримання принципів податкової справедливості.

Не менш значущим є перехід до повноцінного функціонування трирівневої документації відповідно до вимог BEPS Action 13 – із чіткою регламентацією структури Local File, Master File та Country-by-Country Reporting. Поглиблення аналітичного наповнення документації дозволить не лише знизити навантаження на платників податків, а й оптимізувати ресурси податкової служби через впровадження систем оцінки ризику на

основі попередньо визначених індикаторів (наприклад, структурна збитковість, відхилення від бенчмаркінгу тощо). При цьому варто передбачити обов'язкову адаптацію програмного забезпечення ДПС до аналітичної обробки великих масивів ТЦ-документації.

Важливим напрямом також є формалізація галузевих профілів ризику, які використовуються для аудиту трансфертного ціноутворення в країнах ЄС. Україна може наслідувати практику Угорщини, де податковий орган формує реєстр галузей з підвищеним ризиком розмивання податкової бази, з наступним моніторингом компаній, що діють у відповідному сегменті. Такий підхід поєднує ризикоорієнтовану модель контролю з елементами податкового прогнозування та аналітичного скринінгу.

Крім того, з огляду на динаміку транснаціонального бізнесу, вкрай актуальним є питання цифровізації процедур трансфертного моніторингу, зокрема через впровадження єдиного цифрового кабінету для подання ТЦ-документації, обміну запитами та отримання статусу відповідності. Це значно скоротить адміністративне навантаження, забезпечить доступність перевірок у режимі реального часу та сприятиме швидшій адаптації до майбутніх європейських вимог щодо податкової звітності.

Окрему увагу слід приділити підвищенню інституційної спроможності податкових органів. Запровадження обов'язкових програм підвищення кваліфікації з питань трансфертного ціноутворення, створення спеціалізованих відділів аудиту та аналітики, залучення міжнародних консультантів (наприклад, у межах програм технічної допомоги ЄС) – усе це має стати органічною частиною стратегії інтеграції України у європейський простір податкового управління.

Таким чином, регуляторна еволюція трансфертного ціноутворення в Україні має відбуватися не як реакція на зовнішні вимоги, а як системна трансформація на основі принципів податкової прозорості, функціональної справедливості та відповідності стандартам ЄС. Комплексне впровадження зазначених інструментів сприятиме формуванню сучасної, адаптивної та прогнозованої системи трансфертного ціноутворення, що гармонійно вписується у європейський податковий простір.

ВИСНОВКИ

Здійснений аналіз зарубіжних підходів до нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення засвідчив наявність як спільних засад (орієнтація на принцип «витягнутої руки», застосування Настанов ОЕСР, вимоги до документації), так і значної диференціації між

країнами ЄС за окремими аспектами – визначення пов'язаності сторін, структуризації документації, процедур податкового аудиту тощо. Досвід держав-членів ЄС демонструє прагнення до балансу між податковим контролем і сприятливим бізнес-середовищем шляхом впровадження ризикоорієнтованих підходів та галузевих методів моніторингу.

Порівняльний аналіз національного законодавства України свідчить про його загальну відповідність європейським регуляторним стандартам у сфері трансфертного ціноутворення. Водночас існує потенціал для подальшого вдосконалення окремих положень – зокрема у частині процедур аудиту, деталізації функціонального профілю платників та механізмів контролю за операціями з контрагентами з юрисдикцій із пільговим оподаткуванням.

Загалом, систематизація та адаптація кращих практик ЄС може стати основою для підвищення ефективності вітчизняної системи трансфертного ціноутворення з урахуванням вимог прозорості, податкової справедливості та інтеграції в європейський правовий простір.

АНОТАЦІЯ

У роботі досліджено особливості законодавчого та нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні в порівняльному контексті з країнами Європейського Союзу. Обґрунтовано, що попри загальну відповідність положенням Настанов ОЕСР, вітчизняна система трансфертного ціноутворення характеризується недостатньою уніфікованістю процедур контролю та документаційного забезпечення. Акцентовано на нерівномірності підходів до визначення пов'язаності сторін, проведення податкових перевірок і застосування ризикоорієнтованих механізмів аудиту в країнах ЄС. Проведено систематизацію чинників податкового ризику, що ініціюють перевірки у сфері трансфертного ціноутворення, та проаналізовано потенціал їх запозичення у вітчизняну практику. Запропоновано напрями гармонізації українського законодавства в частині імплементації європейських процедур – зокрема, механізму попереднього узгодження ціноутворення, галузевого моніторингу та цифровізації контролю. У підсумку визначено ключові вектори регуляторної еволюції трансфертного ціноутворення в Україні в умовах євроінтеграційного поступу.

Література

1. Cocktail of measures for the control of harmful transfer pricing manipulation, focused within the context of low income and developing countries. Inter-American Center of Tax Administrations – CIAT. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_cocktail_TP_ciat_giz.pdf (дата звернення: 25.03.2025)
2. Commission of the European Communities. Commission Staff Working Paper. Company Taxation in the Internal Market. URL: https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/resources/documents (дата звернення: 25.03.2025)
3. EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2020 (дата звернення: 25.03.2025)
4. Global transfer pricing guide. URL: https://www.grantthornton.global/en/insights/global-transfer-pricing-guide/ (дата звернення: 25.03.2025)
5. Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/joint-transfer-pricing-forum_en (дата звернення: 25.03.2025)
6. Kraievskyi V. M., Muravskyi O. Yu. Tax compliance control and audit of transfer pricing transactions. *Економіка розвитку систем*. 2024. № 6 (1). С. 37–45.
7. Kraievskyi V. M., Smirnova O. M., Muravskyi O. Yu. Comparative analysis of transfer pricing legislation in the regulatory framework of EU member states. *Економіка розвитку систем*. 2024. № 6 (2). С. 10–16.
8. Muravskyi O. Yu. Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. № 6 (1). С. 4–15.
9. Transfer pricing and developing countries. URL: http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing (дата звернення: 25.03.2025)
10. Transfer Pricing Country Profiles. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm (дата звернення: 25.03.2025)
11. What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis. *Journal of Business Research.* URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0148296321003702 (дата звернення: 25.03.2025)
12. Білецька Г. М. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. *Фінансове право.* 2013. № 2(24). С. 4–6.

13. Встановлення відповідності умов контрольованих операцій з виробництва на замовлення вимогам законодавства з трансфертного ціноутворення [Брехов С. С., Кощук Т. В., Новицька Н. В. та ін.]. Київ : Алерта, 2019. 111 с.

14. Корінь І. С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Випуск 38. С. 57–62.

15. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Інформаційна підтримка систем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення управління операціями трансфертного ціноутворення. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 8. С. 32–40.

16. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки"*. 2023. № 5 (73). Том 2. С. 84–89.

17. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Звітність із трансфертного ціноутворення: виникнення та розвиток. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 12. С. 46–51.

18. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23–28.

19. Кужелєв М. О., Сиволап І. М. Основні етапи нормативного регулювання здійснення фінансового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 196–204.

20. Мельниченко Р. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади: монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2020. 344 с.

21. Фесенко В. В., Мигаль Ю. І. Міжнародний досвід аудиту і контролю трансфертного ціноутворення. *Проблеми економіки*. 2019. № 4 (42). С. 216–222.

22. Фоміна О. В., Музичук М. І. Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансферного ціноутворення. *Науковий вісник Ужгородського Університету. Серія Економіка*. 2019. Випуск 1 (53). С. 246–251.

23. Цимбалюк І. В., Ковальчук І. І. Державне регулювання трансфертного ціноутворення: необхідність запровадження та проблеми імплементації у вітчизняну практику. *Галицький економічний вісник*. 2014. № 2. Том 14. С. 133–138.

Information about the authors:
Volodymyr Kraievskyi
Doctor of Economics, Professor,
Dean of the Faculty of Taxation, Accounting and Auditing,
State Tax University
31 Universytetska Str., Irpin, Kyiv region, 08201, Ukraine
Hanna Hryshchuk
PhD in Accounting and Taxation,
Associate Professor of the Department of Accounting and Audit,
State Tax University
31 Universitetska Str., Irpin, Kyiv region, 08201, Ukraine

Table of Contents

Tamila Golotsukova
CHAPTER 1. THE U.S. ENERGY MARKET: STRUCTURE, REGULATION, AND INDUSTRY ECONOMICS 1
1.1. The Electricity Generation and Transmission in the United States 3
1.2. The Wholesale Market, Pricing, and Distribution of Electricity 9
1.3. The Retail Market, Capital Markets, Investment Attraction, Regulation, and Protection in the US Energy Sector 16

Vasyl Gorbachuk, Tamara Bardadym, Dmytro Rybachok
CHAPTER 2. INTERNATIONAL PRACTICES AND NATIONAL TRANSFER PRICING IN ENERGY 29
2.1. Incentive-Based Price Regulation 32
2.2. Challenges of Pricing in Energy with the Development of New Technologies 39
2.3. International Transfer Pricing Practices in Energy 47

Volodymyr Kraievskyi, Hanna Hryshchuk
CHAPTER 3. INSTITUTIONAL APPROACHES TO TRANSFER PRICING IN FOREIGN TAX PRACTICE 57
3.1. Institutional Multi-Vector Nature of Regulatory Support for Transfer Pricing in EU Countries 59
3.2. Comparative Assessment of the National Regulatory Framework of Ukraine in the Context of European Regulatory Guidelines 68
3.3. Directions of Regulatory Evolution of Transfer Pricing in Ukraine Through the Prism of European Integration Discourse 71

Oleksandr Muravskyi
CHAPTER 4. FUNCTIONAL ARCHITECTURE OF TAX CONTROL AND AUDIT IN THE FIELD OF TRANSFER PRICING BASED ON TAX COMPLIANCEY 77
4.1. Conceptual Basis of Tax Control and Audit of Transfer Pricing Operations Based on Tax Compliance 79

4.2. Assessment of the Quality of the Policy and Internal Control System of Transfer Pricing in the Tax Compliance System 81
4.3. Assessment of the Quality and Effectiveness of the Internal Audit System of Transfer Pricing in the Tax Compliance System 90

Solomiia Ohinok, Marta Sarvas
CHAPTER 5. ECONOMIC EFFICIENCY OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE IMPLEMENTATION IN CUSTOMS CONTROL: COST REDUCTION AND RISK MINIMIZATION IN INTERNATIONAL TRADE 95
5.1. Innovative AI Solutions for Customs Control: Efficiency, Security, and Cost Savings 97
5.2. Evaluation of Customs Control Effectiveness and Prospects for AI Implementation: Survey Results from Customs Control Participants 100

Serhii Polishchuk
CHAPTER 6. ACCOUNTING INTERPRETATION OF TRANSFER PRICING TRANSACTIONS: CHALLENGES OF UNIFICATION AND AREAS OF CONCEPTUAL DISAGREEMENT 110
6.1. Organization of Documentary Support for Transfer Pricing Operations in the Financial Accounting System 112
6.2. Analytical Structuring of Accounting for Controlled Transactions within the Framework of Transfer Pricing 113
6.3. Valuation of Transactions Between Related Parties in the Financial Accounting System of Transfer Pricing 114
6.4. Integration of Tax and Financial Accounting Principles in the Valuation of Transfer Transactions 115
6.5. Valuation and Presentation of Transfer Transactions in the Financial Reporting System 117

State Tax University

ISMA University
of Applied Sciences

TRANSFER PRICING IN UKRAINE: A SYSTEM OF ANALYTICAL, DIGITAL, AND CONTROL MANAGEMENT

Scientific monograph

IZDEVNIECĪBA BALTIJA PUBLISHING

2025

UDC 33(477)(08)
Tr165

Recommended for printing and distribution via Internet
by the Academic Council of State Tax University
to the Protocol No. 15 dated May 29, 2025

REVIEWERS:
Romans Djakons – Dr.sc.ing., Professor, Academician, President of ISMA University of Applied Sciences;
Volodymyr Kraievskyi – Doctor of Economic Sciences, Full Professor, Dean of the Faculty of Taxation, Accounting and Audit, State Tax University;
Yuliana Kozachenko – Doctor of Science in Public Administration, Acting Head of the Main Department of the State Tax Service in Kyiv Oblast;
Olha Ivanyshyna – Candidate of Economic Sciences (Ph. D.), Docent, Head of the Department of Tax Administration, State Tax University.

Transfer pricing in Ukraine: a system of analytical, digital, and control management : Scientific monograph. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2025. 132 p.

The scientific monograph presents a study of transfer pricing in Ukraine: a system of analytical, digital and control management. The study explores the theoretical underpinnings of accounting and taxation in the context of transfer pricing, along with the technological mechanisms employed for tax control and audit in the era of digital transformation. The monograph provides a comprehensive overview of international practices and national regulations pertaining to transfer pricing transactions, among other topics. The publication is intended for researchers, lecturers, postgraduate and undergraduate students, as well as the general public.

ISBN 978-9934-26-553-2

© State Tax University, 2025
© ISMA University of Applied Sciences, 2025

Izdevniecība “Baltija Publishing”
Valdeķu iela 62 – 156, Rīga, LV-1058
E-mail: office@baltijapublishing.lv

Iespiests tipogrāfijā SIA “Izdevniecība “Baltija Publishing”
Parakstīts iespiešanai: 2025. gada 30. maijā
Tirāža 150 eks.