

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Податковий контроль трансфертного ціноутворення: реалії
та перспективи» (на базі Державної податкової служби України)**

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня
II курсу, групи ОМА 24-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Державний аудит; судово-
економічна експертиза у фінансових
розслідуваннях»


підпис здобувача вищої
освіти

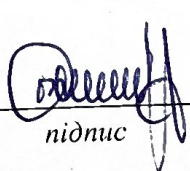
Краснопольського
Володимира Івановича

Науковий керівник


підпис

Гришук Г. В., доктор
філософії з обліку та
оподаткування

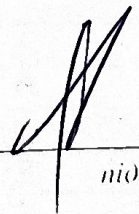
Гарант освітньо-
професійної програми


підпис

Рябчук О. Г., кандидат
економічних наук,
доцент

Допущено до захисту рішенням кафедри
протокол від «19» січня 2026 № 13

Завідувач кафедри


підпис

Лісовий А. В., доктор
економічних наук,
професор

Ірпінь – 2026

Регистрація № 8 26.01.2026 [signature]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.01.2026 [signature]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 92/А/5 04.02.26 [signature]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [signature] Лавренкова Т.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії:
[signature] Лісовий А.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)
[signature] Савченко А.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)
[signature] Панасюк О.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	-----------

ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ

1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	26		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	8		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозицій зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	42		

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	92		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
92	A	5	04.02.	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

АНОТАЦІЯ

Краснопольський В. І. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: реалії та перспективи

Мета роботи полягає у визначенні особливостей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні та оцінці стратегічних напрямків розвитку.

Завданнями роботи є охарактеризувати теоретико-методологічні засади податкового контролю за трансфертним ціноутворенням; надати загальну характеристику Державної податкової служби України; проаналізувати поточний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні; охарактеризувати контрольно-перевірочну роботу у сфері трансфертного ціноутворення; визначити напрямки вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Предметом дослідження є податковий контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні.

Об'єктом дослідження є вітчизняні особливості податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та перспективи цієї сфери.

Базою дослідження є Державна податкова служба України.

За результатами дослідження сформульовані пропозиції щодо стратегічного розвитку напрямку податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні.

Одержані результати можуть бути використані як основа для впровадження нових норм в українське законодавство, а також для розширення функціоналу аналітичного програмного забезпечення.

Дипломна робота містить 64 сторінки, 2 таблиці, 1 рисунок, список використаних джерел з 71 найменувань, 7 додатків.

Ключові слова: податковий контроль, трансфертне ціноутворення, принцип «витягнутої» руки, контрольовані операції.

Дипломна робота виконана у 2025 році.

Дипломна робота захищена у 2026 році.

ABSTRACT

Krasnopolsky V. I. Tax control of transfer pricing: realities and prospects

The purpose of this work is to identify the features of tax control over transfer pricing in Ukraine and to assess strategic directions for development.

The tasks of the work include characterizing the theoretical and methodological foundations of tax control over transfer pricing; providing a general overview of the State Tax Service of Ukraine; analyzing the current state of tax control over transfer pricing in Ukraine; to characterise control and verification work in the field of transfer pricing; to identify areas for improvement in tax control over transfer pricing.

The subject of the study is tax control over transfer pricing in Ukraine.

The object of the study is the domestic features of tax control over transfer pricing and the prospects for this area.

The basis of the study is the State Tax Service of Ukraine.

Based on the results of the study, proposals for the strategic development of tax control over transfer pricing in Ukraine have been formulated.

The results obtained can be used as a basis for the introduction of new norms into Ukrainian legislation, as well as for expanding the functionality of analytical software.

The diploma thesis contains 64 pages, 2 tables, 1 figure, a list of 71 references and 7 appendices.

Keywords: tax control, transfer pricing, the arm's length principle, controlled transactions.

The diploma thesis was completed in 2025.

The diploma thesis was defended in 2026.

ЗМІСТ

ВСТУП	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ	4
1.1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЕ ПОЛЕ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ	4
1.2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	11
РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УКРАЇНІ	16
2.1. ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УКРАЇНІ	16
2.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПЛАНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ	25
РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ	36
ВИСНОВКИ	42
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	45
ДОДАТКИ	55

ВСТУП

Сучасні ланцюги постачання часто передбачають ведення бізнесу у кількох юрисдикціях одночасно, оскільки виробництво, фінансування, ІТ-підтримка та продажі зазвичай розподіляються між кількома компаніями. У такій структурі внутрішньогрупова ціна визначає, у якій країні виникає прибуток і де його оподатковують. Податкові органи реагують на цей ризик застосуванням принципу «витягнутої руки», який полягає у порівнянні умов контрольованих операцій із ринковими, щоб забезпечити справедливе оподаткування. В Україні податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на статті 39 Податкового кодексу України, яка окреслює критерії контрольованих операцій, підходи до оцінки відповідності принципу «витягнутої руки», а також вимоги до звітності та документації.

Інформаційна основа роботи. Питання податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є досить обширно розкритим в українській наукових роботах зважаючи на новизну цього напрямку в Україні. У даній роботі опрацьовані роботи наступних науковців: Гришук Г. [2; 49], Пономаренко А. [2], Захаркіна Л. [9], Маслов В. [9], Краєвський В. [13], Муравський О. [13], Лекарь С. [14], Риженкова К. [14], Луцик А. [17], Сороківський А. [17], Моргуненко А. [18], Пасічний М. [22], Пухальський В. [45], Скорик М. [49], Тищенко В. [52], Найдено О. [52], Ачкасова С. [52], Котенко А. [53], Поліщук С. [62].

Метою роботи є визначити особливості податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні та оцінити стратегічні напрямки розвитку.

Для досягнення мети було сформовано наступні **завдання дослідження**:

- охарактеризувати теоретико-методологічні засади податкового контролю за трансфертним ціноутворенням;
- надати загальну характеристику Державної податкової служби України;

- проаналізувати інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні;
- охарактеризувати контрольно-перевірочну роботу у сфері трансфертного ціноутворення;
- визначити напрямки вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Об’єктом дослідження є вітчизняні особливості податкового контролю за трансфертним ціноутворенням та перспективи цієї сфери.

Базою дослідження є Державна податкова служба України.

Предмет дослідження охоплює податковий контроль за трансфертним ціноутворенням у цілому.

Методи. У ході проведеного дослідження застосовувались методи аналізу і порівняння норм права, індукції та дедукції, метод порівняльного аналізу, контент-аналіз офіційних повідомлень ДПС, аналіз судової практики, метод синтезу, графічний та табличний метод, а також узагальнення наукових підходів до ризик-орієнтованого контролю й цифрових інструментів.

Джерела інформації. Інформаційною базою стало нормативні акти України, рекомендації ОЕСР, офіційні повідомлення та звіти Державної податкової служби України, наукові публікації тощо.

Наукова новизна полягає у формуванні практичних рекомендацій з удосконалення особливостей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням на основі міжнародного досвіду.

Практична значущість. Результати напрацювань можна використовувати як основу для впровадження нових норм в українське законодавство, а також розширення функціоналу аналітичного програмного забезпечення.

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

1.1. Теоретико-правове поле податкового контролю за трансфертним ціноутворенням

В умовах цифровізації та глобалізації система податкового контролю зазнає певної трансформації. А саме з появою електронних систем діяльність податкових органів зазнала змін у кожній сфері – від процедур моніторингу до проведення податкових перевірок. Проте, одним з сучасних викликів для податкових органів у світі є проблема оподаткування прибутку міжнародних груп компаній (далі – МГК). Ця проблема безпосередньо стосується справедливості податкового навантаження та довіри до держави в цілому. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням (далі – ТЦ) виникає на перетині цих аспектів і спрямований на протидію неправомірному виведенню прибутку з-під оподаткування шляхом проведення платниками операцій між пов'язаними особами з істотно заниженими цінами на товари або, наприклад, із завищеними відсотковими ставками на позики.

У цілому, питання недостатнього наповнення бюджету та його нецільового використання є актуальними та безперечно важливими для України. З одного боку, вітчизняна економіка інтегрується у світові ланцюги створення доданої вартості та залучає іноземні інвестиції, що в цілому сприяє розвитку країни та її стабільності. З іншого – фіскальні розриви, необхідність залучення додаткових фінансових ресурсів для оборонного сектору у зв'язку з російсько-українською війною і відновлення інфраструктури, пошкодженої внаслідок військових дій. Існують також виклики, спричинені переміщенням бізнесу за кордон та у тіньовий сектор. У таких нестабільних умовах пошук балансу у сфері податкового контролю стає

надзвичайно важливим завданням, що ускладнюється великою кількістю суперечностей.

Податковий контроль в Україні вже давно виходить за межі простої перевірки ціни у інвойсі. Замість цього зосереджуються на оцінці економічної логіки операції, її функціональних аспектів, активів і ризиків, а також на визначенні місця створення вартості. Вітчизняні науковці прямо пов'язують ТЦ з пріоритетами податкової політики та завданнями податкових органів щодо зменшення можливостей ухилення від оподаткування [22]. Це спонукає нас розглядати цю проблему як баланс, де держава прагне захистити податкову базу, тоді як бізнес виступає за передбачувані правила та ясні стандарти доведення. Цей баланс залежить від воєнного стану, який змінив режим контролю, терміни та доказову базу. У дослідженні С. І. Лекаря і К. В. Риженкової аналізуються особливості адміністративно-правового регулювання податкової сфери під час воєнного стану, зокрема через спеціальні рішення держави щодо фінансової та податкової систем [14]. До того ж, уряд закріпив довгострокову реформаторську перспективу через Національну стратегію доходів до 2030 року.

Варто відзначити окремий аспект змін – це цифровізація та міжнародна прозорість. Державна податкова служба України (далі – ДПС) публічно описує процеси цифрового контролю ТЦ, зв'язуючи їх з ризик-орієнтованими підходами та аналітикою [5]. У наукових роботах також з'являється теза про перехід системи податкового контролю ТЦ до етапу цифрової трансформації і необхідність оцінювати її результати через дані та практику, а не лише через декларації [2].

Всупереч усьому, у 2013 році в Україні були впроваджені норми ТЦ. В Україні податковий контроль за ТЦ формувався у досить короткі терміни під тиском з боку міжнародних партнерів, Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting — розмивання оподатковуваної бази і виведення прибутку з-під оподаткування) та рекомендацій ОЕСР (Organisation for Economic Co-operation and Development —

організація економічного співробітництва та розвитку). Такий підхід спричинив низку теоретичних і практичних труднощів, зокрема, забезпечення узгодженості систем податкового контролю в цілому та контролю за ТЦ, ясність цілей і інструментів ТЦ, а також напрацювання стратегій застосування міжнародних стандартів.

З урахуванням комплексності питання податкового контролю за ТЦ, доцільно розглянути його теоретичні основи, зокрема, сутність податкового контролю, його місце в системі податкового адміністрування, зміст і правове поле контролю за ТЦ. Для глибшого аналізу цієї проблематики слід окреслити межі, тому спершу розглянемо податковий контроль за загальними правилами. Визначення податкового контролю наведено у статті 61.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства у питаннях регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [23]. Податковий контроль, згідно зі статтею 61.2 ПКУ, здійснюється податковими та митними органами і відповідно до статті 61.3 ПКУ не може проводитися за безпосередньої участі правоохоронних органів.

У цілому термін «податковий контроль» походить з англійської (tax control) і буквально означає перевірку правильності сплати податків і зборів юридичними та фізичними особами. У науковій літературі з економіки і права немає однозначної згоди щодо тлумачення поняття «податковий контроль». У додатку А представлені визначення та трактування даного поняття у науковій літературі та нормативно-

правових актах [45]. На основі аналізу визначення поняття податкового контролю, представлених у додатку, можна зробити наступні висновки:

- податковий контроль – це діяльність податкових органів, яка включає систему заходів та дій;
- його мета – перевірка дотримання законодавства щодо нарахування й сплати податків;
- він передбачає визначення порушень і притягнення винних до відповідальності;
- у Податковому кодексі Вірменії зазначено, що це державний контроль, який здійснюють органи податкового контролю відповідно до своїх повноважень;
- у Податковому кодексі Азербайджанської Республіки встановлено, хто має повноваження на податковий контроль і визначено, що в країні функціонує єдина система контролю за обліком платників та дотриманням податкового законодавства;
- у нормативних актах Литви, Естонії, Грузії замість трактування дефініції «податковий контроль» наводиться визначення «податкова перевірка».

У статті 62.1 ПКУ визначено, що здійснення податкового контролю можливе шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- проведення перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- моніторингу контрольованих операцій (далі – КО);
- опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ;
- обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів.

Останні три шляхи безпосередньо стосуються податкового контролю за ТЦ.

Варто відзначити, що у широкому сенсі трансфертне ціноутворення описує встановлення трансфертної ціни у взаємодії між пов'язаними компаніями або підрозділами однієї компанії. У вузькому сенсі йдеться про розрахунок такої ціни в операціях, де об'єкт торгівлі перетинає митний кордон [49]. У свою чергу, податковий ракурс ТЦ працює як набір правил для контрольованих операцій між асоційованими підприємствами, щоб база оподаткування відповідала принципу витягнутої руки.

Національним законодавством трансфертне ціноутворення тісно пов'язали із податком на прибуток і колом операцій, які законодавство визнає контрольованими. В узагальнюючій податковій консультації Міністерства фінансів України однозначно окреслено, що відносини у сфері ТЦ регулюються статтею 39 ПКУ [35]. Ця конструкція фіксує те, що у ТЦ спробу ухилення від податків аналізують не лише через декларації з податку на прибуток, а через площину ринку і відповідь на питання: «Чи відповідають умови контрольованої операції тим, які погодили б незалежні сторони за співставних обставин?».

Передумови появи ТЦ як інструмента контролю М. О. Скорик і Г. В. Грищук пов'язують із відокремленням трансфертної ціни від механізму ринкового ціноутворення та з розвитком пов'язаних корпоративних структур. Вони також нагадують про історичний аспект, а саме про те, що у міжнародній торгівлі транснаціональні компанії застосовували часто навмисно занижені ціни, щоб зменшити податкові надходження. Науковиці прямо пов'язують міжнародний розвиток ТЦ з маніпулюванням цінами та з потребою зберігати податкову базу в умовах глобальної конкуренції [49]. В Україні норми ТЦ запровадили 01 вересня 2013 року [49], а у Законі України № 408-VII заклали правову основу такого кроку через зміни до ПКУ [29]. Надалі вплив міжнародних ініціатив лише посилювався, адже для України впровадження рекомендацій ОЕСР є одним з основних чинників еволюції правил ТЦ.

Виходить, що ТЦ також є характерним для ситуацій, де присутній конфлікт інтересів в МГК. Материнська компанія тяжіє узгодити ціну всередині структури так, щоб підтримати виробничий підрозділ, перерозподілити маржу і зменшити податкове навантаження. Держава ж, навпаки, очікує, що ціна між пов'язаними особами не відхилятиметься від ринкової. Власне тому податковий контроль за ТЦ є вмонтованим у загальну систему податкового контролю, але з особливостями та власними інструментами. Зокрема, такими інструментами є моніторинг контрольованих операцій (далі – КО) та опитування з питань ТЦ. У затвердженому Міністерством фінансів України (далі – Мінфін) Порядку проведення моніторингу КО визначили цілі такого моніторингу, а саме перевіряти своєчасність та повноту подання звіту про контрольовані операції, документації з ТЦ, глобальної документації, звіту в розрізі країн та повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, а також досліджувати ризики невідповідності операцій принципу витягнутої руки, відсутності розумної економічної причини та заниження платником податків податкових зобов'язань [30]. Мінфін також закріпив Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань ТЦ, як процес отримання пояснень і відомостей, які допомагають контролюючому органу оцінити ризики та обрати подальші дії [24]. У цьому можна чітко окреслити базову позицію Мінфіну щодо контролю за ТЦ, яка побудована на тому, що контроль починається не з безпосередньої перевірки, а через аналітику і надсилання запитів, а вже потім може перейти в контрольний захід.

Нормативне поле контролю за ТЦ в Україні формує, по-перше, ПКУ у статті 39 і пов'язаних нормах [35]. По-друге, BEPS-пакет змін, Закон України № 466-IX актуалізував підхід до міжнародних груп компаній і до інформаційних обов'язків у ТЦ [28], а Законом України № 1117-IX розширюють та уточнюють приписи, що стосуються контролюючих процедур і відповідальності [27]. По-третє, підзаконні акти Мінфіну, які надають контролю конкретну форму. Крім того, існує також

значний вплив настанов ОЕСР на українське законодавство у сфері ТЦ, попри те, що ОЕСР не ухвалює національні норми, а пропонує стандарти, які держави вбудовують у власні закони. Рекомендації до трансфертного ціноутворення ОЕСР (Transfer Pricing Guidelines) фіксують підхід до принципу витягнутої руки, до порівняльного аналізу і до вибору методів ТЦ [59]. У матеріалах ОЕСР щодо 13 кроку BEPS окреслено трирівневий підхід до документації та звітності, де Country-by-Country Reporting (формат звітності, запропонований ОЕСР, що подає фінансові результати компаній у розрізі країн, далі — CbCR) працює як інструмент оцінки ризиків для податкових адміністрацій [68].

У процесі дослідження визначено, що основоположна частина податкового контролю за ТЦ – це аналітика. Саме завдяки їй окремі порушення можна побачити ще до того, як інспектори вийдуть на перевірку. Порядок проведення моніторингу КО описує моніторинг як аналіз інформації з поданої платником звітності, оприлюднених даних фінансової звітності та іншої, яку має або отримує контролюючий орган. За результатом такого аналізу контролюючий орган ідентифікує ризики та формує підстави для відбору платників до перевірок з питань дотримання принципу витягнутої руки [33]. Також завдяки листу-роз'ясненню від 14 червня 2021 року № 13618/7/99-00-21-02-02-07 можна стверджувати, що ДПС розглядає моніторинг КО як частину податкового контролю за ТЦ і зв'язує його з подальшими перевітками [16].

Отже, між загальним податковим контролем та контролем за ТЦ є багато спільного: вони є взаємоінтегрованими, здійснюються одним органом та регулюються спільними засадами. Однак фундаментальна різниця полягає у різних об'єктах контролю та способах доведення. Загальний контроль базується на податковій звітності, первинних документах і строках сплати, тоді як контроль за ТЦ зосереджується на умовах конкретних контрольованих операцій та логіці

ціноутворення. У рамках ТЦ вирішальним є порівняльний аналіз та опис функцій, ризиків і активів сторін, а не сам факт оплати або наявності договору.

1.2. Загальна характеристика та аналіз діяльності Державної податкової служби України

Державна податкова служба України – це центральний орган виконавчої влади у сфері податків в Україні, що був створений у 2019 році шляхом поділу Державної фіскальної служби. Діяльність служби спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Основною функцією Державної податкової служби є контроль за своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджету.

Державна податкова служба України реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, також законодавства питань сплати єдиного внеску тощо.

Основними завданнями Державної податкової служби України є:

- реалізація та внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства;
- здійснення у межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних пільгових фондів податків, зборів, платежів;
- здійснення контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального;

- реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті установлений законом строк;
- контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги);
- контроль за проведенням розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Державну податкову службу України очолює Голова Державної податкової служби України, якого призначає на посаду за поданням Прем'єр-міністр України, внесеним на підставі пропозиції Міністра, та звільняє з посади Президент України.

Податковий кодекс визначає, що контролюючими органами в сфері ТЦ є органи ДПС і митні органи в межах їх компетенції [22]. Податковий і митний напрямки в Україні перетинаються там, де операція має транскордонну складову. Кабінет міністрів України (далі – КМУ) постановою № 227 затвердив положення про ДПС і Державної прикордонної служби в одному акті, що закріпило інституційну рамку для розподілу їх функцій [32]. Для цілей ТЦ співпраця податкової і прикордонної служб є вкрай важливою, бо митні дані (зокрема митні декларації) часто стають вихідною інформацією для первинного аналізу ризиків з імпорту/експорту, і ДПС прямо показує використання вантажно-митних декларацій у презентаційних матеріалах щодо результатів податкового контролю за ТЦ [48].

ДПС як контролюючий орган має чітку вертикаль і повноваження. Положення про ДПС закріплює, що ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи, і підтверджує статус ДПС та її територіальних органів як контролюючих [32]. Кабмін утворив територіальні органи ДПС як відокремлені

підрозділи та дозволив ДПС надалі утворювати, реорганізовувати і ліквідовувати такі підрозділи в межах граничної чисельності [4; 41]. У цій системі окремо знаходяться ДПС України, міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків, головні управління (далі — ГУ) в областях та м. Києві та податкові інспекції як центри обслуговування і збору первинних даних для аналітичних підрозділів.

Великі платники у сфері податкового контролю за ТЦ розташовані окремо, оскільки саме там зосереджуються міжнародні групи компаній та значні трансакції з нерезидентами. ДПС виокремила п'ять міжрегіональних управлінь для роботи з великими платниками податків: Центральне, Східне, Західне, Південне та Північне. Вони також є органами супроводження платників податків за місцем обліку. Така структура, безсумнівно, є ефективним засобом зібрати спеціалізовані кадри та дані у підрозділах, що щоденно працюють з великими обсягами інформації.

ДПС України складається з 27 основних департаментів та управлінь. Роботу з ТЦ веде профільний департамент. Основним завданням Департаменту трансфертного ціноутворення є організація податкового контролю у сферах ТЦ, контрольованих іноземних компаній та оподаткування доходів нерезидентів із джерелом походження в Україні [8]. При тому і держава, і бізнес очікують від ДПС комплексної економічної аналітики, але реальна місткість підрозділу вимірюється десятками, а не сотнями фахівців, тому якість відбору кейсів не є опцією, а радше робить ризик-орієнтований підхід вимогою виживання системи.

Статистика дозволяє нам розглянути конкретні приклади, дані ДПС розміщені у додатку В. У матеріалах про результати роботи ДПС щодо податкового контролю за ТЦ, зафіксували 1145 запитів документації за 2015–2025 роки, з них 540 — у 2022-2025 році (рис. 1.1). Платники подали документацію у приблизно 82% випадків і серед них 82% ризиків було підтверджено [48]. 18% непідтверджених ризиків являють собою низький рівень похибки. На нашу думку, після

впровадження аналітичної системи Big Data TP показники будуть покращуватися завдяки більш точному аналізу ризиків.

У звіті, наведеному у додатку В, ДПС вказує, що було закінчено 156 перевірок з питань дотримання принципу «витягнутої руки» і згідно з податковими повідомленнями-рішеннями було донараховано 5,5 млрд грн податку на прибутку. Сума самостійних коригувань за 2015-2025 роки, згідно статистики наведеної у додатку Г, сягнула 49,5 млрд грн, у тому числі 4,6 млрд грн податку на прибуток [48].

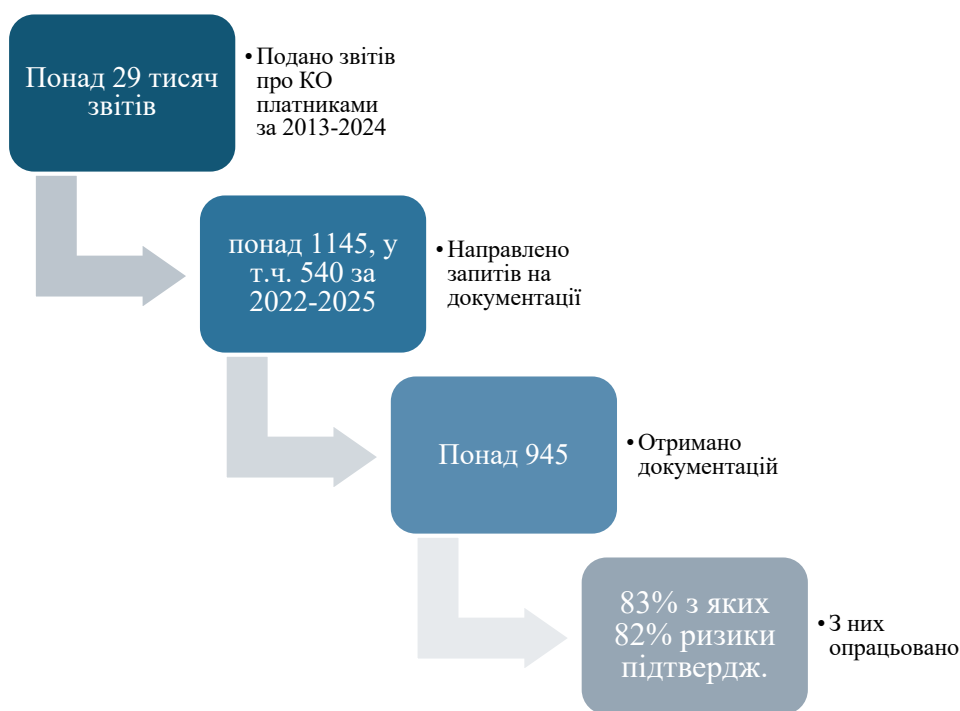


Рис.1.1. Статистика запитів документації з ТЦ в Україні

Джерело: узагальнено на основі Результатів роботи ДПС щодо податкового контролю за ТЦ [48].

Щодо динаміки декларування контрольованих операцій за 2013-2024 роки ДПС також навела статистику, примірник у додатку Д. У матеріалах ДПС за 2013–2024 звітні роки зафіксовано понад 29 тис. поданих звітів і контрольованих операцій на суму понад 29 трлн грн [48]. Якщо розділити 29 трлн на 29 тис., то виходить приблизно 1 млрд грн обсягу КО на один звіт як середній масштаб даних.

Проведений аналіз загальної характеристики та результатів діяльності ДПС у сфері податкового контролю за ТЦ дає підстави зробити висновок, що система адміністрування ТЦ в Україні перебуває на етапі інституційного становлення та поступової адаптації до міжнародних стандартів, зокрема рекомендацій ОЕСР та плану дій BEPS. У цілому ДПС сформувала нормативно-організаційні засади контролю контрольованих операцій, що дозволяє ідентифікувати основні податкові ризики, пов'язані з виведенням прибутку за межі юрисдикції оподаткування.

Оцінка результативності діяльності ДПС України свідчить про зростання аналітичної складової податкового контролю, зокрема шляхом впровадження ризик-орієнтованого підходу до відбору платників податків для перевірок з питань трансфертного ціноутворення. Це сприяє підвищенню адресності контрольних заходів, зменшенню адміністративного навантаження на сумлінних платників та концентрації ресурсів на операціях з підвищеним рівнем податкового ризику.

Водночас результати діяльності ДПС у сфері ТЦ демонструють наявність системних проблем, пов'язаних зі складністю доказової бази, тривалістю процедур перевірок та оскарженням їх результатів у судовому порядку. Значна частка податкових спорів з питань ТЦУ свідчить про необхідність подальшого вдосконалення методології аналізу контрольованих операцій, підвищення якості інформаційного забезпечення та уніфікації підходів до застосування методів трансфертного ціноутворення.

Узагальнюючи, можна констатувати, що діяльність ДПС у контексті податкового контролю за ТЦ має позитивну динаміку, однак потребує подальшого розвитку в напрямі цифровізації контрольних процедур, посилення аналітичних інструментів та інтеграції податкового комплаєнсу як ключового елементу взаємодії між державою та платниками податків.

РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УКРАЇНІ

2.1. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням є складовою частиною загального податкового контролю, проте базується на власних інструментах, відмінній логіці доказування і значно більшому обсязі даних. Україна впровадила ключові елементи трирівневого підходу шляхом внесення змін до законодавства та затвердження форм звітності, а саме Звіту про контрольовані операції, документацію, майстер-файл, СбСР і повідомлення про участь у МГК. Ці форми звітності надають контролюючому органу необхідні дані, які він в подальшому зіставляє в процесі моніторингу. У зв'язку з цим особливості податкового контролю за ТЦ розглядаємо через три аспекти: звітування, документація та перевірка.

1. Звітування базується на затвердженій Міністерством фінансів формі і порядку подання звіту про контрольовані операції [38].

2. Документація з ТЦ забезпечує контролюючому органу доступ до економічної логіки ціни.

3. Перевірка дозволяє внести коригування, якщо ціна або фінансовий результат не відповідають принципу «витягнутої руки». Сам принцип прямо зафіксований у ПКУ, а саме «платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки»» [23].

При цьому інтелектуальна складова податкового контролю за ТЦ проявляється в тому, що інспектор має відтворити модель ціноутворення, а не тільки перевірити бухгалтерські записи. Він аналізує функції сторін, розподіл ризиків, внесок активів

і шукає зіставні операції або компанії. Вітчизняні дослідження щодо ризик-орієнтованого підходу у податковому контролі за ТЦ підкреслюють те, що контролюючий орган не може глибоко перевірити кожен звіт, тому він відбирає об'єкти контролю через ризики та аналітику [13]. Для бізнесу це означає, що помилка в логіці, як-от непояснений ризик, неузгоджена функція чи слабка зіставність, часто критичніша, ніж помилка в арифметиці.

У свою чергу, інформаційна складова спирається на різні джерела даних, зокрема на зовнішні бази порівняльної інформації та відкриті джерела. ДПС оприлюднює матеріали, де перелічує джерела інформації для цілей ТЦ і пояснює, що контролюючий орган може використовувати ті самі джерела, що й платник, якщо вони дають зіставність. Основна ціль тут – коректно зіставити контрольовану операцію, бо помилка у фільтрах або у групуванні даних для порівняльної бази легко перетворює ринковий діапазон на статистичний артефакт, а це вже ризик.

Походження інформації в податковому контролі за ТЦ я розділяю на чотири канали:

- 1) податкові дані, у тому числі декларації, фінансова звітність, реєстри;
- 2) дані митниці, які в основному складаються з вантажно-митних декларацій;
- 3) відкриті дані, які можуть включати як журналістські розслідування, так і інформацію з баз даних;
- 4) міжнародні канали, адже функції Департаменту ТЦ включають міжнародний обмін інформацією, без якого контроль за ТЦ у МГК фактично втрачає частину доказової бази.

Інші особливості податкового контролю за ТЦ проявляються у спеціальних процедурах, таких як опитування посадових осіб та працівників платника, затверджених наказом Мінфіну № 706. У тексті порядку моніторинг прямо названо складовою податкового контролю за ТЦ, а серед цілей зазначено «встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»» [24].

Опитування тут виконує функцію інструмента отримання пояснень щодо внутрішніх політик ціноутворення, повноважень і фактичного виконання функцій. Так, контроль переходить за межі документальних перевірок на рівень аналізу управлінських рішень.

Складові податкового контролю за ТЦ, які визначають його практику, включають виявлення потенційних ризиків та моніторингу, опитування та перевірку дотримання принципу «витагнутої руки». Порядок моніторингу передбачає первинний аналіз інформації про КО, аналіз звіту про КО та повідомлень, аналіз документації й додаткових матеріалів, а також аналіз СьСР-звітів [24].

СьСР запроваджує окрему систему класифікації ризиків для груп. Практична цінність звіту СьСР передусім полягає у порівнянні компаній у межах різних територіальних юрисдикцій, оскільки МГК демонструє, яким чином компанії групи декларують доходи, прибутки, розміщують активи та персонал – і головне, де сплачують податки. Це дозволяє інспекторам зосередитися на тих операціях або функціях, де розподіл прибутку виявляється непропорційним відносно бізнес-присутності. На нашу думку, це робить податковий контроль в межах групи ефективнішим та сприяє перенесенню суперечок про оподаткування у конкретні сегменти групи.

Документація з ТЦ встановлює окремий процес контролю, оскільки вітчизняне законодавство дозволяє подавати її у будь-якій формі з визначеним змістом. У пп. 39.4.6 ПКУ зазначено, що документація – це сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі [22]. Це означає, що законодавець надає платнику свободу у оформленні документів, але при цьому він не має пропускати важливі блоки, зокрема: дані про особу, діяльність компаній, опис структури та стратегій, функції, ризики, метод, зіставність, джерела інформації тощо. Документація, яка не відповідає на запитання контролюючого органу, а навпаки

створює суперечності у дискусіях, може обійтися платнику високими штрафними санкціями.

Податкова перевірка дотримання принципу «витягнутої руки» має ще одну особливість, а саме тривалі строки провадження самого процесу перевірки. Підпункт 39.5.2.8 Податкового кодексу України встановлює, що така перевірка не повинна тривати більше 18 місяців і може бути продовжена на 12 місяців у разі необхідності отримання інформації від іноземних органів, проведення експертизи або перекладу документів українською мовою, необхідних для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Такий довгий строк у першу чергу зумовлений тим, що строк давності у цій сфері податкового контролю становить 7 років, і через обмежені ресурси ДПС опрацювання одного кейсу може тривати місяцями. У цей час платник має тримати фінансові, податкові та юридичні відділи у готовності до співпраці з контролюючим органом, оскільки узгодження операцій вимагає активної залученості фахівців різних підрозділів компанії.

У таблиці 2.1 представлено SWOT-аналіз податкового контролю за ТЦ в Україні станом на кінець 2025 року.

Таблиця 2.1

SWOT-аналіз податкового контролю за ТЦ в Україні

Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Законодавча визначеність щодо сировинних товарів. 2. Прозорі процедури податкового контролю. 3. Створений потужний аналітичний інструмент Big Data TP.	1. Недостатня база для проведення порівняльного аналізу українських компаній в умовах воєнного стану. 2. Висока вартість комплаєнсу і для платника, і для держави.
Можливості	Загрози
1. Імплементация сучасних світових практик щодо податкового контролю за ТЦ. 2. Розширення функціоналу аналітичного інструменту Big Data TP.	1. Атаки на ІТ-інфраструктуру ДПС. 2. Митні ризики суб'єктів ЗЕД

Джерело: власна розробка автора.

Почнемо з огляду сильних сторін. По-перше, правила для операцій із сировинними товарами є чітко врегульованими. Від 1 січня 2021 року вступили в дію зміни внесені Законом України від 16 січня 2020 № 446-IX, де встановили обов'язкове застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для таких операцій, а також КМУ закріпив перелік товарів Постановою № 1221 від 09 грудня 2020 року. По-друге, ДПС формалізувала контроль через процедури, такі як моніторинг контрольованих операцій і опитування посадових осіб/працівників платника, які Мінфін закріпив у наказі № 706. Механізм котирувальних цін має офіційно визначені джерела, що знижує простір для довільного вибору цінових орієнтирів у сировинних операціях. По-третє, окремою сильною стороною є створення власної аналітичної програми «Big Data TP», яка підвищує ефективність роботи податківців та допомагає автоматизувати роботу з ризиками у трансфертному ціноутворенні [7].

Слабкі сторони натомість є не менш вагомими. Перша слабка ланка – це зіставність контрольованих операцій у воєнні звітні періоди. Наукові публікації 2025 року описують те, як воєнні умови змінюють господарські ланцюги й породжують нетипові схеми підприємницької діяльності та ухилення від податкового навантаження, що ускладнюють економічний аналіз у ТЦ [9], особливо що стосується частини аналітики внутрішніх фінансових рішень, як-от обґрунтування ціни продукту, собівартості тощо. Друга слабкість – це вартість комплаєнсу. Облік, збір даних, підготовка аналітики й доказів потребують окремого обліково-аналітичного підрозділу підприємства-об'єкта перевірки, який можна прямо розглядати як самостійний предмет організації контролю [18].

Зважаючи на євроінтеграційний курс України, вважаємо, що зона можливостей у SWOT-аналізі повинна бути зосереджена на імплементації найновіших міжнародних практик. Однією з таких є механізм попереднього узгодження ціноутворення. Це одна з тих норм, яка формально створена, але не має в Україні

широкого застосування. Цей механізм дозволяє великому платнику зафіксувати підхід до трансфертної ціни наперед і уникнути спорів з податковими органами у майбутньому. ДПС також прямо зазначає, що процедурою може скористатися лише великий платник податків, посилаючись на підпункт 39.6.1.1 ПКУ [42]. Українські наукові роботи 2024 року розглядають АРА (Advance Pricing Agreements, далі — АРА, попереднє узгодження ціноутворення) як інструмент зниження спорів і окремий елемент фіскальної політики [17]. Такими ж потужними сучасними практиками є глобальний мінімальний податок та внутрішнє трансфертне ціноутворення. Не менш вагомим є продовження розвитку сучасних ІТ-рішень на базі вже створеної Big Data TP.

Загрози у воєнний час є дуже очікуваними. Перша загроза лежить у ІТ-площині у розрізі атаки на бази даних ДПС, які можуть завадити роботі податкового контролю і потребують значної уваги зі сторони внутрішніх підрозділів безпеки. Друга загроза – це митні ризики, які виникають у суб'єктів ЗЕД, внаслідок здійснення контрольованих операцій в процесі трансфертного ціноутворення. До таких ризиків відносяться:

1. Ризик не віднесення операції до переліку контрольованих;
2. Ризик неврахування всіх цін під час визначення діапазону цін;
3. Валютні коливання;
4. Необхідність коригування податкових зобов'язань, що може змінити ціну постачання;
5. Втрата контрагентів внаслідок збільшення ціни операції з урахуванням принципу «витягнутої руки» [52].

Зважаючи на все, ми вважаємо, що при розгляді податкового контролю за ТЦ в Україні важливо також врахувати політичні, економічні, соціальні та технологічні чинники, тому далі у таблиці 2.2 наведено PEST-аналіз податкового контролю за ТЦ в Україні.

Політичний чинник можна пов'язати з курсом держави на зближення з міжнародними стандартами податкової прозорості та обміну даними. Практики та стандарти ТЦ в Україні формуються під впливом міжнародного та європейського досвіду й надалі залишатимуться залежними від нього. З огляду на це, ймовірність появи національних інновацій чи радикальної зміни змісту практик під час їх адаптації є незначною.

Таблиця 2.2

PEST-аналіз податкового контролю за ТЦ в Україні

Політичні фактори	Економічні фактори
1. Сильний вплив закордонних практик; 2. Перелік держав для цілей контролю.	1. Переформатування витрат, ланцюгів постачання та експортної логістики у зв'язку із війною; 2. Курсова політика НБУ.
Соціо-культурні фактори	Технологічні фактори
1. Кампанія «Податки Захищають»; 2. Масова еміграція з України.	1. Впровадження Big Data TP; 2. Імплементация SAF-T UA.

Джерело: власна розробка автора.

Політичний сигнал простежується й у тому, як Кабінет Міністрів України та Мінфін формують перелік держав для цілей контролю. Показово, що з 01 січня 2025 року набув чинності оновлений перелік, у якому кількість юрисдикцій скорочено з 78 до 46, а також уточнено критерії включення до нього (зокрема, низький рівень оподаткування, відсутність угод про обмін інформацією або проблеми з виконанням таких угод) [31].

Економічний контекст для ТЦ в першу чергу формує війна і пов'язане з нею переформатування витрат, ланцюгів постачання та експортної логістики. У публічному оновленні потреб відновлення Світовий банк разом із партнерами прямо вказує на масштаб потреб у секторах, які бізнес відчуває через тарифи й маршрути, зокрема енергетику та транспорт, а також окреслює фінансовий розрив на 2025 рік [71]. Мінекономіки вказали, що за 2024 рік Україна експортувала товарів на суму \$41,043 млрд та 129,2 млн тонн станом на 26 грудня 2024 року [54].

Свій вплив також має курсова політика, бо вона впливає на ціни імпорту, фінансування, процентні витрати та прибутковість. Національний банк України, до того ж, створив реалізовує стратегію переходу до більшої гнучкості обмінного курсу та повернення до інфляційного таргетування [50]. Таким чином, виникає ще один ризик, позаяк одна й та сама модель ціноутворення може дати різні фінансові результати залежно від валютних курсів та режимів валютних обмежень.

Соціо-культурний фактор включає суспільну думку про національні податкові практики та стандарти. Зі сторони ДПС, цей фактор формується тим, як держава комунікує суспільну ціну податкової дисципліни і як це впливає на прийнятність агресивних податкових практик. Мінфін разом із ДПС запустили кампанію «Податки захищають», в межах якої роз'яснюють, що відрахування з офіційного доходу трансформуються у видатки на оборону, медицину та освіту [10]. Це яскравий приклад державної комунікаційної рамки, у якій пересічні громадяни можуть зрозуміти для чого і скільки сплачувати податків.

Друга соціальна змінна – масштаб переміщення населення і, як наслідок, зміна ринку праці. Агентство ООН у справах біженців на сторінці про Україну наводить оцінку, що 5,75 мільйонів біженців зафіксовано у світі, станом на вересень 2025 року [70], а Євростат повідомляє, що станом на 31 грудня 2023 року у країнах ЄС під тимчасовим захистом знаходились близько 4,3 млн осіб, які були вимушені втікати від війни [60]. Тобто, міграція та релокація підвищують конкуренцію за вузькопрофільних фахівців і, зокрема, податкових аналітиків, економістів, юристів, бухгалтерів, а для платників це означає вищі витрати на комплаєнс і складніший внутрішній контроль за документацією та даними по контрольованих операціях.

Технологічний блок у ТЦ в Україні сильно посилюється у грудні 2024 року із впровадженням системи Big Data TP. Тут найцінніше те, що ДПС має можливість перевести податковий контроль у більш аналітичну площину і посилено контролювати індикатори ризиків у платників податків. ДПС також активно

впроваджує використання SAF-T UA (Standard Audit File for Tax, стандарт аудиторської файлу для податкового контролю) [26]. Так, технологічний чинник у ТЦ переходить у практичну площину — платник або вміє зібрати дані у форматі, зручному для аналітичних тестів ДПС, або витрачає більше часу і грошей на ручне пояснення розбіжностей.

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні сформувався як самостійний, інтелектуально та інформаційно насичений напрям податкового контролю, що істотно відрізняється від традиційних форм фіскального нагляду. Його специфіка полягає не лише у значному обсязі даних, які підлягають аналізу, але й у необхідності відтворення економічної логіки ціноутворення, оцінки функціонального профілю сторін, розподілу ризиків та реального внеску активів у створення вартості.

Запровадження в Україні трирівневого підходу до звітності з трансфертного ціноутворення, зокрема Звіту про контрольовані операції, документації з ТЦ, майстер-файлу таCbCR, створило інформаційну основу для ризик-орієнтованого моніторингу та подальших перевірок. Це дозволило ДПС України перейти від формального контролю до аналітичного відбору об'єктів перевірки, зосереджуючи ресурси на операціях з підвищеним ризиком розмивання податкової бази.

Проведений аналіз засвідчує, що ключовими складовими податкового контролю за ТЦ є звітування, документація та перевірка дотримання принципу «втягнутої руки», які перебувають у тісному взаємозв'язку. При цьому документація з ТЦ відіграє центральну роль у формуванні доказової бази, оскільки саме вона пояснює економічну доцільність ціни та фінансового результату. В умовах ризик-орієнтованого підходу якість логіки обґрунтування часто має для платника податків більш критичне значення, ніж арифметична точність розрахунків.

Важливою особливістю сучасного податкового контролю за ТЦ є активне використання багатоканальних джерел інформації, включаючи податкові та митні дані, відкриті джерела, а також міжнародний обмін інформацією. Такий підхід суттєво розширює аналітичні можливості ДПС, але водночас підвищує вимоги до коректності зіставлення даних, оскільки помилки у виборі порівняльних показників можуть призводити до хибних висновків і зростання податкових спорів.

SWOT- та PEST-аналіз дозволили виявити як сильні сторони системи податкового контролю за ТЦ в Україні, зокрема нормативну визначеність операцій із сировинними товарами, формалізацію процедур та впровадження аналітичного інструменту Big Data TP, так і її вразливі місця. До останніх належать обмежені можливості зіставного аналізу в умовах воєнного стану, висока вартість комплаєнсу та підвищені ІТ- і митні ризики.

Загалом можна констатувати, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні перебуває на етапі активного розвитку та технологічного ускладнення, що відповідає євроінтеграційному курсу держави та міжнародним стандартам податкової прозорості. Водночас подальше підвищення його ефективності потребує збалансування фіскальних інтересів держави та адміністративного навантаження на платників, розвитку превентивних інструментів (зокрема АРА) і поглиблення аналітичної складової контролю.

2.2. Організація та планування податкового контролю за трансфертним ціноутворенням

Стаття 39 Податкового кодексу України виступає основою контролю, оскільки вона закріплює принцип «витягнутої руки», визначає контрольовані операції, дає перелік методів і встановлює вимоги до звіту про контрольовані операції та

документації з трансфертного ціноутворення. Законодавець суттєво оновив регулювання у 2020–2021 роках через «BEPS-пакет», який включає Закон України № 466-IX від 16 січня 2020 року і Закон України № 1117-IX 17 грудня 2020 року. Ними змінили низку правил контролю операцій з нерезидентами та закріпили механізми, які пов’язують український контроль із кроками BEPS 8, 9, 10 і 13. Саме ці зміни підвели практику до моделі, де ДПС оцінює не стільки суми в договорі, скільки функції сторін, ризики й розподіл прибутку в групі.

Одним з основоположних правил трансфертного ціноутворення на сьогодні є «домінування суті над формою». У наявній практиці це розподілено на два інструменти:

1) функціональний аналіз у статті 39 ПКУ, коли ДПС оцінює фактичні функції, ризики й активи сторін при зіставленні умов контрольованої операції.

2) критерій «розумної економічної причини» або критерій «ділової мети», який ПКУ закріпив у підпункті 14.1.231.

Фактично, податковий контроль за ТЦ в Україні змістився у бік перевірки економічного змісту операцій, зокрема через аналіз функцій і ризиків та через вимоги до доказової бази платника.

Воєнний стан вплинув на контроль і через обмеження на перевірки, і через проблеми зіставності фінансових показників. Закон України № 2120-IX від березня 2022 року запровадив спеціальні податкові правила на період воєнного стану, зокрема щодо режиму перевірок та відповідальності в окремих випадках і згодом, Закон України № 3219-IX від 30 червня 2023 року розширив можливість проведення документальних перевірок у період воєнного стану. Також у своїй публікації автори Л. Захаркіна та В. Маслов вказали на те, що війна впливає на зіставність через зміну логістики, страхування, структури витрат і доходів, що ускладнює добір зіставних даних у трансфертному аналізі [9].

Інформаційні системи ДПС станом на сьогодні є ключовими інструментами у податковому контролі, бо вони допомагають сформувати неупереджений перелік платників з високим ризиком ще до виїзду інспектора. ДПС у 2024 році офіційно повідомила про запуск Big Data TP і визначила її як систему автоматизованого моніторингу контрольованих операцій, що дозволяє здійснювати попередній аналіз та відбір платників податків за ризиками і мінімізує людський фактор [7]. Тобто тепер ДПС ще краще формує ризик-профілі на основі звітності платника, даних із Податкового блоку і міжнародних каналів обміну, а потім вже точково переходить до запитів та перевірок.

Глобальна прозорість підсилює механізм податкового контролю через автоматичний обмін даними. Україна є учасником багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами у розрізі країн, що відкриває для контролюючих органів дані про розподіл доходів, податків і діяльності в країнах присутності міжнародної групи. І якщо CRS угода є впровадженою, то імплементація директив DAC8 (Directive on Administrative Cooperation, директива управлінської кооперації), CRS 2.0 (Common Reporting Standard, загальний стандарт звітності), CARF (Crypto-Asset Reporting Framework, система звітності криптоактивів) і Угоди FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act, Акт податкового комплаєнсу для іноземних рахунків) знаходяться на рівні стратегічного планування [15].

Статистичний зріз, який публікує ДПС, показує значний обсяг масиву даних навіть без масового запуску перевірок. За 2022 звітний рік платники подали 2292 звіти про контрольовані операції [47]. За 2023 звітний рік ДПС отримала 2530 звітів, а задекларована платниками податків сума КО становить 2,5 трлн грн [46].

Не менш важливим є співставлення кількості звітів та кількості перевірок. ДПС навела узагальнені дані за 2015–2025 роки: 222 перевірок дотримання принципу «витягнутої руки», з них 66 ще тривали станом на 1 грудня 2025 року, 5,5 млрд грн

донарахувань податку на прибуток і зменшено збитків на 10,6 млрд грн [48]. За цей же період подано 29,5 тисяч звітів по контрольованих операціях. Тобто, на одну перевірку припадає приблизно 134 звіти про контрольовані операції.

Галузевий фокус ДПС у публічних комунікаціях і судових спорах найчастіше проявляється у двох сегментах: сировинний експорт і великі групи з інтенсивними внутрішньогруповими платежами. До таких платежів відносяться послуги, роялті і фінансування.

Для сировинних товарів важливу роль відіграють котирування, умови поставки, інвойси і митна вартість, тому у цьому сегменті податківці швидко знаходять порівняльну стратегію. Додатковим фільтром в такому випадку стає Перелік держав (територій) для цілей трансфертного ціноутворення, позаяк співпраця на основі окремих територіальних юрисдикцій може бути частиною схеми ухилення від сплати податків.

Судову практику можна вважати мірилом якості доказової бази у податковому контролі за ТЦ, оскільки саме в суді постає питання обґрунтованості висновків контролюючих органів. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення систематизує справи і показує, що для суддів пріоритетом є не формальні відмітки у звіті, а логіка застосування методу, коректність зіставлення і належність доказів [20]. Це сильно підкреслює роль методології та джерел інформації при перевірці принципу «витягнутої руки».

Проблема джерел інформації для бенчмаркінгу (пошуку еталону у ніші операції або бізнес-практики) в Україні зберігає конфліктний характер, бо сторони спору часто сперечаються про критерії пошуку зіставних компаній, а не лише про вибір бази даних. У науковій монографії Науково-дослідного інституту правового забезпечення інноваційного розвитку автори описують ризик формального зіставлення без належного коригування відмінностей і наголошують на потребі

прозорого алгоритму відбору зіставних показників [53]. Тобто, саме доказова база зіставності та методика її формування визначають стійкість позиції платника в податковому спорі.

Окремою гілкою в податковому контролі за ТЦ є конструктивні дивіденди. ДПС у 2023 році повідомляла: «у 2023 році проведено коригувань з трансфертного ціноутворення на суму 3,7 млрд грн, які прирівнюються до «конструктивних дивідендів» », а станом на 01 жовтня 2023 року платники сплатили 297 млн грн податку на репатріацію [3]. ДПС також повідомила про опрацювання коригувань по 147 суб'єктах на 1,8 млрд грн, за якими платники не сплатили податок на репатріацію [3]. Ці цифри демонструють, що в податковому контролі за ТЦ фіскальний ефект отримується не лише завдяки податку на прибуток, а й через оподаткування доходів нерезидентів.

На рівні державної політики орієнтир задає Національна стратегія доходів до 2030 року, де уряд закріпив курс на ризик-орієнтований контроль, розвиток обміну інформацією та посилення аналітичних інструментів у сфері оподаткування [19]. У цьому контексті можна очікувати подальше посилення ролі автоматизованого моніторингу, міжнародного обміну даними та судових спорів щодо методів і джерел зіставності у практиках та стандартах ТЦ в Україні, оскільки саме ці елементи вже зараз формують реальний стан податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Отже, у цілому контрольно-перевірочна робота у сфері ТЦ в Україні має чітку логіку, позаяк інспектор в першу чергу перевіряє відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». У межах цього підрозділу розглядатиметься ланцюг дій зі сторони інспектора контролюючого органу в сфері ТЦ. Цей ланцюг здебільшого складається з наступних кроків:

1. ризик-аналіз;
2. відбір платника;

3. надсилання запитів на документацію та обґрунтування стратегії;
4. власне самої перевірки;
5. оформлення акту та податкового повідомлення-рішення;
6. часто, завершальним кроком є судовий спір.

За 2024 рік ДПС зафіксувала 2,8 тис. поданих звітів та понад 5,2 тис. нерезидентів-контрагентів, а сума задекларованих операцій перевищила 3,3 трлн грн. У звіті ДПС показала і структуру методів у звітності за 2024 рік 62% припало на метод порівняльної неконтрольованої ціни, 35% – на метод чистого прибутку, 3% – на метод ціни перепродажу і на метод «витрати плюс». Узагальнені статистичні дані наведені у додатку Е [48].

Ризик-орієнтований відбір ДПС тепер має опору і в управлінських рішеннях уряду. Постанова КМУ № 854 від 25 липня 2024 року запустила експериментальний проєкт зі системою управління податковими ризиками, а сама модель «ризик – контрольний захід» отримала формалізований контур для роботи з даними інформаційних систем [40]. У зв'язку з цим можна вважати, що ризик-орієнтований підхід – це практика ранжування платників і концентрації ресурсу контролюючих органів на основі індикаторів, що свідчать про високу ймовірність порушення. У такій моделі інспектор повинен перевіряти не кожного, а адресно обирати профілі з високими ризиками порушення.

Після відбору ДПС запускає перевірку у спеціальній процедурі. Наказ Мінфіну № 344 прямо відносить перевірку дотримання принципу «вितягнутої руки» до документальних позапланових перевірок і задає її процесуальні рамки [34]. ДПС у роз'ясненнях повторює ключову тезу практики – перевірка дотримання принципу «вितягнутої руки» не потрапляє до річного плану-графіка, а виникає як позапланова документальна перевірка за наявності підстав і з урахуванням спеціальних правил статті 39 ПКУ та Порядку № 344 [21].

Запит документації для цілей ТЦ працює як вузол, через який проходить майже кожна перевірка. Огляд судової практики з ТЦ, який охоплює рішення за 2018–серпень 2023 року, містить принципову позицію щодо зв'язку запиту й призначення перевірки: «ненадання на запит або надання не в повному обсязі податкової інформації для здійснення податкового моніторингу є підставою для призначення перевірки» [20]. Цю тезу можна зіставити з фактичними даними ДПС – станом на 01.12.2025 служба направила 1145 запитів щодо документації з ТЦ; у 2022–2025 роках припало понад 540 запитів (47% від загальної кількості), отримано 945 документацій, опрацьовано понад 83% масиву, а ризики підтверджено у 82% випадків [48]. Прослідковується логічний порядок – ДПС читає документацію, а потім переводить підтверджений ризик у перевірку, коли платник не переконує контролюючий орган відповіддю.

Методологія доказування в перевірці ТЦ тримається на трьох нормативних опорах: 1) статті 39 ПКУ щодо зіставності та методів, 2) Порядку № 344 щодо процесу, 3) наказі Мінфіну № 629 щодо форми акта. На практиці це означає, що коли інспектор не показує в акті ланцюг операції, умови поставки/оплати, функції сторін, логіку відбору зіставних даних і сам розрахунок коригування, суд читає такий акт як твердження без достатнього підґрунтя, і це безперечно ускладнює захист податкового повідомлення-рішення [36].

Найконфліктнішим елементом доказування залишається зіставність і робота з джерелами даних, включно з комерційними базами. Навчальний матеріал Верховного Суду щодо доказування в спорах про ТЦ звертає увагу на доказовий стандарт, коли сторона посиляється на інформацію з бази даних, вона має подати належні докази походження даних і забезпечити переклад документів українською, якщо вони складені іноземною мовою [1]. Так, судовий спір зміщується з самої назви бази даних чи первинних даних на контрольні запитання: які фільтри застосували, чому ці компанії зіставні, як скоригували відмінності, який період

взяли для аналізу [1]. Де-факто, це довгий шлях перетворення бенчмаркінгу на процес доказування, а не додаток до документації.

Строки перевірки у ТЦ сильно впливають на якість контрольно-перевірочної роботи. Базовий термін проведення перевірки з питань дотримання принципу «вितягнутої руки» складає до 18 місяців. У окремих випадках ДПС може продовжити строк ще до 12 місяців. Зокрема задля отримання інформації від компетентних органів іноземних держав, проведення експертизи, переклад документів [22]. Порядок № 344 підсилює процесуальну дисципліну позаяк кожні шість місяців ДПС має інформувати платника про поточний стан перевірки [34].

Воєнний стан змінив практику перевірок режимом доступності документів і обмеженнями контрольних дій. С. І. Лекарь та К. В. Риженкова відмічають, що з впровадження загального воєнного стану з 24 лютого 2022 законодавець запровадив мораторій на перевірки, а з 01 серпня 2023 року відновив значну частину перевірок, включно з документальними позаплановими та фактичними перевірками [13]. Законами України № 2118-IX і № 3219-IX закріпили правову рамку таких змін у податковому адмініструванні. Для перевірок з питань дотримання принципу «вितягнутої руки» воєнний стан є значною перешкодою, позаяк платник часто не може швидко зібрати первинну документацію, підтвердження логістики чи відповіді нерезидента.

Санкції у податковому контролі за ТЦ є окремою частиною контрольно-перевірочної роботи. ДПС також може застосовувати їх незалежно від дискусії про обраний метод ціноутворення. Порухення відповідних вимог та несвоєчасне, неповне або взагалі неподання відповідних даних, звітів чи документів супроводжується накладенням достатньо суттєвих штрафних санкцій на платника податку. Основні порушення пов'язані з повідомленням про участь у МГК, майстер-файлом, документацією з ТЦ, звітом про КО та звітом у розрізі країн (CbCR). Розрахунки штрафних санкцій наведено у додатку Ж.

Ще одною лінією спорів є донарахування конструктивних дивідендів, які ДПС прив'язує до коригувань у ТЦ. ДПС у 2022 році повідомила, що коригування з трансфертного ціноутворення на суму 3,1 млрд грн прирівнювалися до «конструктивних дивідендів», але платники задекларували у додатку ПН лише 405 млн грн і сплатили податок на репатріацію 49 млн грн [11]. Згідно з базовим правилом, конструктивні дивіденди оподатковуються за ставкою 15%, якщо інше не встановлено міжнародним договором, або за формулою, визначеною пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПКУ, та відображаються у додатку ПН (податки нерезидента), який подається за звітний період, у якому податок на доходи нерезидента було сплачено до бюджету, а у разі звільнення від оподаткування то за період, у якому відбулося коригування та/або виплата доходів [12]. Для платника це також може означати, що після коригування ціни ДПС перевірятиме чи платник задекларував і сплатив податок з конструктивних дивідендів.

Судова практика чітко показує слабкі і сильні позиції ДПС у податковому контролі за ТЦ. Можна виділити два типи слабких позицій ДПС.

Перший тип – процедурний, коли контролюючий орган неправильно визначає межі предмета перевірки, перестрибує етапи моніторингу й запитів, чи неправильно оформляє акти, запити чи ППР. Прикладом є судова справа № 520/4404/19, у якій платник податків зокрема оскаржував правомірність накладення підпису начальницею відділу [25].

Другий тип – матеріальний, коли платник переконує суд доказами зіставності й економіки операції, а ДПС не спростовує їх власним розрахунком. Прикладом тут є спір щодо експорту сільськогосподарської продукції у справі № П/811/3371/15. У постанові від 31 березня 2021 року Верховний Суд зазначив, що господарські операції сільськогосподарського товаровиробника, який є платником фіксованого сільськогосподарського податку, із реалізації сільськогосподарської продукції на експорт не впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств,

оскільки такий суб'єкт звільнений від обов'язку нарахування та сплати цього податку, й, як наслідок, не визнаються контрольованими для цілей оподаткування податком на прибуток згідно зі статтею 39 ПКУ [20]. Це приклад того, що неправильно обрана стратегія контролюючого органу на початку перевірки, може бути легко оскаржена у судовому порядку.

Роль судової економічної експертизи пов'язана з недовірою суду до готових розрахунків сторін. Зрозуміло, що експертиза і переклади впливають на строки перевірки, а у суді платник використовує експертизу як спосіб перевірити фільтри, коригування зіставності й саму арифметику коригування. У таких спорах бізнес може перевести дискусію з риторики у площину доказової перевірки методики. Так, суд отримує інструмент для оцінки доказів.

Концепція ділової мети у перевітках ТЦ працює як додатковий важіль для ДПС, і її можна відмітити як ще один фільтр, який інспектор накладає поверх аналізу ціноутворення і пов'язаності. Податкова аргументація часто переходить від ціни до економічного сенсу операції, зокрема у спорах про внутрішньогрупові послуги, роялті та фінансування [6]. У нашому контексті – це сигнал платнику, збирати докази ринковості умов і реального результату для бізнесу, тобто листування, звіти про виконані послуги, технічні завдання, підтвердження використання результатів у діяльності.

Автоматичний обмін інформацією поступово змінює стратегію захисту платника, бо ДПС отримує зовнішні факти ще до запиту документації. Публічний звіт ДПС за 2024 рік зафіксував перший автоматичний обмін фінансовою інформацією за CRS. ДПС направила інформацію до 51 юрисдикції та отримала дані приблизно від 50 юрисдикцій [44]. Публічний звіт за 2023 рік описав відновлення звітування за FATCA, включно з поданням 346 звітів фінансовими агентами за 2021–2022 роки [43]. Я пов'язую це з тим, що податкова служба приходить у перевірку з даними міжнародних фінансових потоків, а платник має

заздалегідь звірити внутрішні реєстри з тим, що згодом побачить ДПС у каналах CRS/FATCA.

Проведене дослідження засвідчило, що податковий контроль за ТЦ в Україні формується на основі поєднання рекомендацій ОЕСР та національного податкового законодавства, зокрема положень статті 39 Податкового кодексу України. Крім того, імплементація Плану дій BEPS сприяла інституційному посиленню функцій ДПС у сфері податкового контролю за контрольованими операціями та підвищенню рівня прозорості діяльності платників податків.

Діяльність ДПС у сфері податкового контролю ТЦ характеризується переходом від формального підходу до ризик-орієнтованої моделі, що ґрунтується на використанні аналітичних інструментів, інформаційних систем та масивів даних (зокрема Big Data TP, звітів у розрізі країн та автоматизованого обміну податковою інформацією). Це дозволяє зосереджувати контрольні заходи на операціях із підвищеним ризиком розмивання податкової бази та виведення прибутку.

Оцінка результатів контрольно-перевірочної роботи свідчить про поступове зростання її ефективності, що проявляється у підвищенні якості аналітичного відбору платників податків, удосконаленні доказової бази під час перевірок та збільшенні частки судових рішень на користь контролюючих органів. Водночас наявність значної кількості судових спорів зумовлена складністю методології ТЦ, неоднозначністю тлумачення норм податкового законодавства та високими стандартами доказування.

Разом із тим встановлено, що податковий контроль за ТЦ в Україні й надалі стикається з низкою проблем, серед яких недостатній рівень інформаційної взаємодії з іноземними податковими адміністраціями, обмеженість доступу до зіставної інформації, а також потреба в подальшому підвищенні кваліфікації посадових осіб ДПС України у сфері економічного аналізу та судового супроводу справ.

РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

Сучасний податковий контроль трансфертного ціноутворення зазнає якісних змін: від епізодичного ручного аналізу окремих операцій до формування цифрових екосистем, у яких ключову роль відіграють великі масиви даних, алгоритми штучного інтелекту та автоматизований міжнародний обмін інформацією. Створений інструмент Big Data TP свідчить про формування комплексної архітектури збору, інтеграції та обробки даних із різномірних джерел: податкової та фінансової звітності платників, митної статистики, банківської інформації, звітності за стандартами CRS та CbCR, відкритих реєстрів, а також комерційних баз даних зіставних компаній і угод [7]. Така багатогранність дозволяє ефективніше аналізувати бізнес-моделі групи в цілому, її ланцюгів створення доданої вартості та розподілу прибутку між юрисдикціями.

У центрі цієї трансформації закладені алгоритми ризик-орієнтованого аналізу, що спираються на методи машинного навчання. На основі історичних даних перевірок, судових рішень та статистики коригувань моделі здатні виявляти аномальні рівні рентабельності, нетипові профілі функцій і ризиків, повторювані схеми використання низькоподаткових юрисдикцій або гібридних інструментів, розпізнавати нестандартні маржинальні показники у ризикових галузях (наприклад: сировинний видобуток, агропромисловість, ІТ-компанії, фармацевтика чи трейдинг) дає змогу автоматично формувати пріоритети для податкових перевірок.

Наступним кроком для розвитку є інтеграція Big Data TP з іншими інформаційними системами держави. Об'єднання з митними базами дозволяє відстежувати маршрути переміщення товарів, порівнювати митну вартість із контрактною, аналізувати ланцюги перепродажу між пов'язаними та непов'язаними особами. Впровадження стандарту SAF-T UA як основного формату

обміну детальними бухгалтерськими даними у податковому контролі за ТЦ створить основу для єдиного джерела істини щодо операцій платника, а саме податковий орган отримує доступ до аналітичних розрізів доходів, витрат, запасів, внутрішньогрупових розрахунків без необхідності надсилати безліч запитів і паперових документів. Додаткова інтеграція з системами судової аналітики дасть змогу враховувати правові позиції судів при налаштуванні ризикових профілів і уникати повторення дій, які вже були визнані неправомірними в судовій практиці.

У перспективі Big Data TP, штучний інтелект та CRS-обміни створять умови для переходу від реактивної моделі податкового контролю за ТЦ до превентивної. Замість фокусування на постфактум донарахуваннях податкові органи отримують можливість раннього виявлення агресивних структур, пропозиції попередніх коригувань, використання узгоджених підходів та концентрації ресурсів на комплексних кейсах. Для платників, в свою чергу, це відкриває вікно можливостей, позаяк при належному рівні внутрішнього комплаєнсу та прозорій моделі бізнесу технологічний розвиток зменшує ризик упереджених втручань і знижує адміністративне навантаження.

Проте, цифровізація податкового контролю створює інфраструктуру бачення, тоді як зміст нової архітектури оподаткування прибутку МГК задають глобальний мінімальний податок (далі – Pillar Two), попередні цінові угоди (Advance Pricing Agreements, далі – APA) й режими «safe harbours». Імплементация та розвиток сучасних податкових практик є не менш важливими для вдосконалення податкового контролю за ТЦ.

Pillar Two передбачає запровадження глобального мінімального рівня ефективної ставки податку на прибуток у розмірі 15 % для МГК із консолідованим доходом понад 750 млн євро, із розрахунком ставки окремо по кожній юрисдикції на основі фінансової звітності та механізму (далі – top-up tax), тобто дооподаткування в разі, якщо локальна ефективна ставка нижча за 15 % [58; 63].

Ключовими елементами є правило включення доходу (Income Inclusion Rule, далі — IIR), правило недостатньо оподаткованого прибутку (Undertaxed Profits Rule, далі — UTPR) та внутрішня кваліфікована ставка дооподаткування (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, далі — QDMTT), які узгоджено в межах Інклюзивної рамки ОЕСР/G20 й деталізовано в Коментарі та Адміністративних настановах 2025 року [58; 64]. Таким чином, акцент податкового контролю зміститься від окремих трансакцій до аналізу, чи забезпечує сукупна податкова позиція групи мінімальний рівень оподаткування в кожній країні присутності.

Концепція QDMTT є особливо важливою для національних податкових адміністрацій, позаяк дає змогу утримати частину податкової бази всередині держави. Якщо юрисдикція імплементувала внутрішній мінімальний податок, який відповідає вимогам ОЕСР, то саме ця держава першою отримує top-up tax, а вже потім спрацьовують IIR та UTPR в інших країнах групи [64]. Для експортно орієнтованих економік це стратегічний інструмент. У цьому контексті він дозволяє поєднати інвестиційні стимули (через «substance carve-out» для активів і фонду оплати праці) з гарантіями для бюджету, що надприбутки високорентабельних структур не будуть виведені в низькоподаткові юрисдикції.

Станом на кінець 2025 року більшість країн ЄС (Німеччина, Франція, Польща, Румунія, Чехія та інші) вже затвердили законодавство щодо Pillar Two, включно з QDMTT, тоді як Україна віднесена до групи юрисдикцій із відсутністю публічних оголошень щодо впровадження глобального мінімального податку [61]. Це створює для вітчизняної податкової політики як ризики перенесення top-up tax до іноземних бюджетів, зокрема серед МГК з українськими активами, так і можливості для майбутнього синхронного входу в режим Pillar Two разом із ключовими торговельними партнерами.

На нашу думку, на тлі посилення глобальних мінімальних стандартів слід звернути особливу увагу на попередні цінові угоди. Згідно з ОЕСР, АРА – це

інструмент, яким платник і податкові адміністрації наперед погоджують методологію визначення ціни чи маржі за контрольованими операціями на певний період, щоб забезпечити відповідність принципу витягнутої руки й уникнути податкових спорів [55]. Посібник ОЕСР щодо двосторонніх АРА описує процес від попередніх консультацій до моніторингу виконання угоди, підкреслюючи роль прозорості, спільного аналізу фактів і реалістичних часових горизонтів (орієнтовно до 30 місяців для складних кейсів) [55]. У такий спосіб АРА стане потужним інструментом превентивного податкового контролю, коли аналіз структури групи, функцій, ризиків і активів відбувається ще до звітування, а не постфактум у форматі конфліктної перевірки.

У свою чергу, Safe harbour механізми є додатковим, але важливим елементом спрощення контролю. Йдеться про встановлення чітких критеріїв для низькоризикових операцій (наприклад, низькоризикова дистрибуція або внутрішньогрупові послуги з обмеженою доданою вартістю) та фіксованих діапазонів рентабельності, у межах яких податковий орган утримується від глибоких перевірок [59]. Українські дослідження наголошують, що safe harbours знижують адміністративні витрати, скорочують кількість спорів і підвищують прозорість внутрішньогрупових операцій, якщо вони чітко обмежені за сферою застосування, добровільні для бізнесу та гармонізовані з міжнародними стандартами [62].

Водночас профіль України в системі Transfer Pricing Country Profiles ОЕСР прямо фіксує відсутність спеціальних safe-harbour режимів і спрощених підходів та режиму для базових маркетингово-збутових функцій [67]. Тобто, вітчизняна система поки покладається на існуючий арсенал методів, діапазонів і порівняльного аналізу, що збільшує навантаження і на платників, і на ДПС, особливо в умовах дефіциту публічних джерел зіставної інформації. За наявності належної методичної бази імплементація обмежених safe-harbour режимів могла б стати інструментом

цільового розвантаження контролерів зі зміщенням центру уваги на високоризикові операції.

Аналіз глобального мінімального податку та АРА логічно підводить до ще одного вектору розвитку контролю. Якщо посилюється контроль за міжнародними операціями, то бізнес починає шукати можливості всередині країни. Йдеться про податковий арбітраж між різними внутрішніми режимами оподаткування, пільговими зонами, спеціальними програмами підтримки і збитковими компаніями групи. Саме тут доцільною стає концепція контролю за операціями між пов'язаними особами-резидентами, коли перерозподіл прибутку формально не виходить за межі юрисдикції, але фактично розмиває її податкову базу для цілей внутрішнього трансфертного ціноутворення (domestic transfer pricing, далі —DTP).

Найбільш формалізований приклад – Індія, де ще з 2012 року запроваджено режим «уточнених внутрішніх транзакцій» (specified domestic transactions). До нього віднесені внутрішні операції між пов'язаними особами та суб'єктами, які користуються податковими пільгами, а також певні види угод із пов'язаними трастами й інституціями. Обов'язок застосовувати правила трансфертного ціноутворення й готувати документацію виникає, коли сукупна вартість таких операцій перевищує 200 млн індійських рупій на рік [57; 69]. Це дозволяє брати компанії під контроль, коли прибуток штучно виводиться з оподатковуваної бази через внутрішні розрахунки з пільговими одиницями, хоча група і працює виключно на внутрішньому ринку. Австралія обрала іншу траєкторію, її законодавство містить універсальні правила, які застосовуються і до операцій нерезидентів, і до певних внутрішніх ситуацій, зокрема до постійних представництв. «Subdivision 815-C» прямо розглядається як DTP, через які коригується прибуток, що залишається в Австралії, але розподіляється між різними частинами однієї юридичної особи або пов'язаними платниками [66]. Канада, своєю чергою, обговорює модернізацію своїх правил, включно з можливістю спрощених

підходів у ситуаціях, де внутрішні операції використовуються для штучного створення збитків або заниженої бази [56]. Ці приклади контрастують із Бразилією, яка нещодавно реформувала систему ТЦ, перейшовши від фіксованих маржинальних формул до принципу витягнутої руки в основному для транскордонних операцій. Тут фокус реформи – гармонізація з настановами ОЕСР та зменшення ризику подвійного оподаткування, тоді як окремий DTP-режим поки не став пріоритетом [65]. Таким чином, світова практика показує спектр підходів – від чітко виокремленого блоку DTP (Індія) до «вбудованих» універсальних норм (Австралія, Канада) чи обмеження трансфертного регулювання переважно міжнародним виміром (Бразилія).

При цьому на рівні нашої держави вбачаємо DTP одним із найперспективніших векторів розвитку податкового контролю. Потенційні сфери – операції між платниками на загальній системі й суб'єктами з пільгами (оборонні програми, окремі індустріальні парки), внутрішні ланцюги між прибутковими й хронічно збитковими компаніями групи, а також перерозподіл витрат на внутрішньогрупові послуги. З огляду на рекомендації ОЕСР щодо застосування принципу «витягнутої руки» до всіх операцій між пов'язаними особами, незалежно від кордонів [59], запровадження DTP-фільтра в обмежених, чітко окреслених сегментах могло б стати логічним продовженням уже створеної системи контролю ТЦ. У такий спосіб третій вектор розвитку доповнює попередні: глобальний мінімальний податок і АРА формують зовнішній контур прогнозованості для МГК, а внутрішнє трансфертне ціноутворення додає новий рівень захисту податкової бази, коли операції між резидентами аналізуватимуться під новим кутом.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено комплексне дослідження податкового контролю за ТЦ в Україні, яке є ключовим механізмом захисту податкової бази в умовах глобалізації. В результаті дослідження ми встановили, що податковий контроль за ТЦ в Україні сформувався як самостійна, високоінтелектуальна підсистема загального податкового контролю, яка має власну специфіку. На відміну від традиційних перевірок, контроль ТЦ фокусується не на формальній наявності документів, а на економічній суті операцій, аналізі ланцюгів створення вартості та розподілі функцій, активів і ризиків між сторонами контрольованої операції.

Нами доведено, що нормативне поле України у цій сфері є значною мірою гармонізованим із міжнародними стандартами ОЕСР та Планом дій BEPS. Закріплення у статті 39 Податкового кодексу України принципу «витягнутої руки», впровадження трирівневої моделі звітності та правил щодо сировинних товарів створило необхідний законодавчий фундамент для протидії розмиванню податкової бази. Однак, теоретичне підґрунтя потребує постійної адаптації до нових бізнес-моделей та цифрової економіки.

Аналіз діяльності Державної податкової служби України засвідчив, що орган пройшов шлях інституційного становлення у сфері податкового контролю за ТЦ. Створено профільний Департамент трансфертного ціноутворення, який забезпечує реалізацію контрольних функцій. Статистичні дані підтверджують колосальний масштаб об'єкта контролю і високу ефективність роботи: за період 2013–2024 років платниками податків задекларовано контрольованих операцій на суму понад 29 трлн грн. При цьому середньорічна кількість поданих звітів (близько 2,5–2,9 тис. щорічно) та співвідношення звітів до перевірок (орієнтовно 134 до 1) підтверджують неможливість контролю кожного платника.

Впровадження сучасної аналітичної системи «Big Data TP» та експериментального проєкту з управління ризиками є свідченням того, що ДПС рухається в напрямку автоматизації процесів відбору платників для перевірок, мінімізуючи людський фактор на етапі моніторингу.

Аналіз податкового контролю за ТЦ показав, що ключовими інструментами ДПС є моніторинг контрольованих операцій та запити на отримання інформації. Ефективність цих інструментів є високою — статистика свідчить, що у 82% випадків після аналізу отриманої на запит документації податкові ризики знаходять своє підтвердження.

Встановлено, що значний фіскальний ефект досягається не лише шляхом донарахування податку на прибуток під час перевірок (5,5 млрд грн за досліджуваний період), а й через механізм самотійних коригувань платниками (4,6 млрд грн податку на прибуток за досліджуваний період) та оподаткування конструктивних дивідендів. Останнє стало дієвим важелем, що дозволяє державі стягувати податок на репатріацію доходів при неринковому ціноутворенні.

Пропонується поглибити інтеграцію інструменту «Big Data TP» з іншими державними реєстрами та митними базами даних. Це дозволить створити єдину цифрову екосистему для автоматичного виявлення схем ухилення від оподаткування. Рекомендовано пришвидшити повномасштабне впровадження стандарту аудиторського файлу SAF-T UA для великих платників податків. Це забезпечить податковим органам доступ до первинних даних у стандартизованому форматі, скоротить час на проведення перевірок та зменшить кількість запитів до платників.

Для зменшення навантаження на суди та підвищення інвестиційної привабливості пропонується популяризувати механізм попереднього узгодження ціноутворення. Укладання таких угод надасть великим платникам гарантії стабільності та прогнозованості. Також доцільно розглянути можливість

запровадження режимів «safe harbours» для низькоризикових операцій. Це дозволить вивільнити ресурси ДПС для контролю більш складних та ризикових трансакцій.

Обґрунтовано доцільність розширення сфери контролю на операції між пов'язаними резидентами всередині країни. Пропонується внести зміни до законодавства, які дозволять контролювати ціноутворення в операціях між прибутковими підприємствами та пов'язаними з ними збитковими компаніями або суб'єктами, що користуються податковими пільгами. Це закрийє можливості для внутрішнього податкового арбітражу та штучного переміщення прибутку в межах України.

Реалізація запропонованих заходів сприятиме трансформації податкового контролю за ТЦ з фіскального механізму в сучасну сервісно-аналітичну систему. Це забезпечить баланс між інтересами держави щодо наповнення бюджету та потребами бізнесу у прозорих та справедливих правилах гри. Ми вважаємо, що подальший розвиток системи має відбуватися у синергії цифровізації, міжнародної співпраці та вдосконалення національного законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Блажівська Н. Є. Актуальна судова практика щодо трансферного ціноутворення. Верховний Суд України. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_06_29_Blazhivska_16_06_2022.pdf (дата звернення: 22.12.2025).
2. Грищук Г. В., Пономаренко А. С. Оцінка ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення України в умовах цифрової трансформації. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 15. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17063236> (дата звернення: 29.12.2025).
3. Державна податкова служба України. Декларування «конструктивних дивідендів» – 2023. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/722466.html> (дата звернення: 29.12.2025).
4. Деякі питання територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Каб. Міністрів України від 30.09.2020 № 893. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/893-2020-п#Text> (дата звернення: 29.12.2025).
5. Діджиталізація процесів податкового контролю за трансфертним ціноутворенням у ДПС. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/844090.html> (дата звернення: 29.12.2025).
6. Ділова мета в контексті контрольованих операцій. ЛІГА:ЗАКОН. 2025. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/EA018585> (дата звернення: 29.12.2025).
7. ДПС впровадила IT-рішення Big Data TP. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847849.html> (дата звернення: 17.11.2025).
8. Завдання і функції департаменту трансфертного ціноутворення. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts->

ukraini/struktura/aparat/departament-transfertnogo-tsinoutvorenniya/zavdannya-i-funktsii/ (дата звернення: 29.12.2025).

9. Захаркіна Л., Маслов В. Воєнні виклики контролю трансферного ціноутворення: нові схеми ухилення від оподаткування. *Економіка і регіон*. 2025. № 2(97). С. 161–167. URL: [https://doi.org/10.26906/eir.2025.2\(97\).3801](https://doi.org/10.26906/eir.2025.2(97).3801) (дата звернення: 29.12.2025).

10. Кампанія «Податки Захищають». Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/taxes-protect-campagin> (дата звернення: 29.12.2025).

11. «Конструктивні дивіденди» – декларування 2022. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/633860.html> (дата звернення: 29.12.2025).

12. Конструктивні дивіденди – декларуємо правильно. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/792499.html> (дата звернення: 29.12.2025).

13. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Ризикоорієнтований підхід в системі податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. *Український економічний часопис*. 2023. № 1. С. 23–28. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-1-4> (дата звернення: 17.01.2026).

14. Лекарь С. І., Риженкова К. В. Адміністративно-правове регулювання податкової сфери під час дії правового режиму воєнного стану. *Український економічний часопис*. 2023. № 2. С. 41–45. URL: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2023-2-8> (дата звернення: 29.12.2025).

15. Леся Карнаух: EU4PFM продовжить підтримку змін у ДПС, у фокусі – цифровізація, євроінтеграційні процеси, удосконалення управління ризиками. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/952760.html> (дата звернення: 29.12.2025).

16. Лист від ДПС України №13618/7/99-00-07-06-01-07 : Лист-роз'яснення від 14.06.2021. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenniya-ta-mijnarodne-opodatкування/transfertne-tsinoutvorenniya/listi-rozjasnennya/75682.html> (дата звернення: 22.12.2025).

17. Луцик А., Сороківський А. Попереднє узгодження трансфертного ціноутворення в фіскальній політиці України. *Economic Analysis*. 2024. № 34(3). С. 334–341. URL: <https://doi.org/10.35774/econa2024.03.334> (дата звернення: 29.12.2025).

18. Моргуненко А. С. Обліково-аналітичне забезпечення контролю за трансфертним ціноутворенням : Дисертація. Ірпінь, 2025. 312 с. URL: https://dpu.edu.ua/images/Documents/NAUKA/Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/2025_Zdobuvaci%20stupena%20doktora%20filosofii/Morgunenko%20Artem%20Sergijovic/Disertacia%20Morgunenko_A.S.pdf (дата звернення: 29.12.2025).

19. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 29.12.2025).

20. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення (рішення, внесені до ЄДРСР, за період із 2018 року по серпень 2023 року). Київ, 2024. 13 с. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia\(2018-serpen_2023\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/ogliady/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia(2018-serpen_2023).pdf) (дата звернення: 29.12.2025).

21. Особливості проведення перевірки з питань дотримання принципу "витягнутої руки". Головне управління ДПС у Запорізькій області: офіційний сайт. URL: <https://zp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/964030.html> (дата звернення: 29.12.2025).

22. Пасічний М. Трансфертне ціноутворення у системі пріоритетів податкової політики. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-126> (дата звернення: 29.12.2025).

23. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 1 січ. 2026 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 17.11.2025).

24. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ М-ва фінансів України від 14.08.2015 № 706 : станом на 11 черв. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1056-15#Text> (дата звернення: 28.12.2025).

25. Постанова Верховного Суду від 16.06.2021 у справі № 520/4404/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97735580> (дата звернення: 29.12.2025).

26. Презентація технічного опису стандартного аудиторського файлу SAF-T UA. Державна податкова служба: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/saf-t-ua/prezentatsiya/791398.html> (дата звернення: 29.12.2025).

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування : Закон України від 17.12.2020 № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX : станом на 1 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

30. Про внесення змін до Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ М-ва фінансів України від 17.03.2021 № 158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0707-21#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

31. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 : Постанова від 27.12.2017 № 1045 : станом на 1 січ. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п#Text> (дата звернення: 29.12.2025).

32. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п/ed20251209#Text> (дата звернення: 29.12.2025).

33. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ М-ва фінансів України від 14.08.2015 № 706 : станом на 12 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

34. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» : Наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344 : станом на 6 квіт. 2021 р. (дата звернення: 22.12.2025).

35. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 Податкового кодексу України, у тому

числі під час коригування фінансового результату до оподаткування на підставі підпунктів 140.5.4, 140.5.51 та 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу : Наказ М-ва фінансів України від 14.05.2021 № 266. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0266201-21#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

36. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення : Наказ М-ва фінансів України від 13.07.2017 № 629 : станом на 12 берез. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

37. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : Наказ М-ва фінансів України від 14.12.2020 № 764 : станом на 15 лют. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

38. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : Наказ М-ва фінансів України від 18.01.2016 № 8 : станом на 6 лют. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

39. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.2020 № 839 : станом на 19 берез. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21#Text> (дата звернення: 22.12.2025).

40. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : Постанова Каб. міністрів України від 25.07.2024 № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-п#Text> (дата звернення: 29.12.2025).

41. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Наказ ДПС України від 30.09.2020 № 529. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0529912-20#Text> (дата звернення: 29.12.2025).

42. Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (АРА). Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/754040.html> (дата звернення: 29.12.2025).

43. Публічний звіт ДПС 2023. Київ, 2024. 58 с. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/791153.html> (дата звернення: 29.12.2025).

44. Публічний звіт ДПС 2024. Київ, 2025. 49 с. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (дата звернення: 29.12.2025).

45. Пухальський В. Теоретичні аспекти податкового контролю. Молодий вчений. 2022. № 1 (101). С. 32–36. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-1-101-7> (дата звернення: 22.12.2025).

46. Результати декларування контрольованих операцій за 2023 рік: ключові підсумки. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847512.html> (дата звернення: 29.12.2025).

47. Результати кампанії декларування контрольованих операцій за 2022 рік. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/720000.html> (дата звернення: 29.12.2025).

48. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. Київ, 2025. 9 с. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenniya-ta-mijnarodne-opodatкування/transfertne-tsinoutvorenniya/prezentatsiyni-materiali/963305.html> (дата звернення: 29.12.2025).

49. Скорик М. О., Грищук Г. В. Трансфертне ціноутворення : навч. посіб. Ірпінь : Держ. податк. ун-т, 2022. 144 с. URL:

<https://ir.dpu.edu.ua/entities/publication/f8db67a4-6b3c-4bea-841d-fab5690e06b9> (дата звернення: 17.11.2025).

50. Стратегія пом'якшення валютних обмежень, переходу до більшої гнучкості обмінного курсу та повернення до інфляційного таргетування. Національний банк України: офіційний сайт. URL: <https://bank.gov.ua/ua/markets/liberalization> (дата звернення: 29.12.2025).

51. Структура апарату ДПС України. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/aparat/> (дата звернення: 29.12.2025).

52. Тищенко В., Найдено О., Ачкасова С. Митні ризики у трансфертному ціноутворенні. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 42–48. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-52-6> (дата звернення: 29.12.2025).

53. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування / А. М. Котенко та ін. ; ред. А. М. Котенко. Харків : Право, 2021. 162 с. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Transf_tsinoutv/Full.pdf (дата звернення: 29.12.2025).

54. Український експорт у 2024 році зріс на 13,4% до \$41 млрд, – Юлія Свириденко. Міністерство економіки, довкілля та сільського господарства України: офіційний сайт. URL: <https://me.gov.ua/News/Detail/c002eb6c-48b5-4e33-b819-53c8c2ea237b?lang=uk-UA&title=UkrainskiiEksport2024> (дата звернення: 29.12.2025).

55. Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual, OECD Forum on Tax Administration : report. Paris : OECD Publishing, 2022. URL: <https://doi.org/10.1787/4aa570e1-en>.

56. Consultation on Reforming and Modernizing Canada's Transfer Pricing Rules. Canada.ca: The official website of the Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/consultations/2023/transfer->

pricing-consultation/consulation-on-reforming-and-modernizing-canadas-transfer-pricing-rules.html (date of access: 17.11.2025).

57. Domestic Transfer Pricing. Neeraj Bhagat & Co. | Chartered accountants. URL: <https://neerajbhagat.com/domestic-transfer-pricing/> (date of access: 17.11.2025).

58. FAQs: Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE Rules). 2025. 7 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/faqs-on-model-globe-rules.pdf>. (date of access: 17.11.2025).

59. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 : report. Paris : OECD Publishing, 2022. 655 p. URL: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. (date of access: 17.11.2025).

60. Over 4.3 million people under temporary protection. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/w/ddn-20240208-1> (date of access: 29.12.2025).

61. Pillar Two Country Tracker. PwC. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> (date of access: 17.11.2025).

62. Polishchuk S. Conceptual Foundations and International Experience of Implementing the Safe Harbour Regime in Transfer Pricing. Економіка розвитку систем. 2024. Vol. 6, no. 2. P. 130–138. URL: <https://doi.org/10.32782/2707-8019/2024-2-18>. (date of access: 29.12.2025).

63. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project : report. Paris : OECD Publishing, 2021. 68 p. URL: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

64. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status: Inclusive Framework on BEPS. Paris :

OECD Publishing, 2025. 12 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf>. (date of access: 17.11.2025).

65. The New Transfer Pricing Framework, enhancing Brazil's tax system while fostering trade and investment. 2023. 25 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/transfer-pricing/the-new-transfer-pricing-framework-enhancing-brazils-tax-system-while-fostering-trade-and-investment.pdf> (date of access: 17.11.2025).

66. Transfer Pricing Country Profile – Australia. OECD: official website. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-australia.pdf> (date of access: 17.11.2025).

67. Transfer Pricing Country Profile – Ukraine. OECD: official website. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-ukraine.pdf> (date of access: 17.11.2025).

68. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD Publishing, 2015. 70 p. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>. (date of access: 17.11.2025).

69. Transfer Pricing Regulations in India. TP Global. URL: <https://global-tp.com/worldwide/transfer-pricing-regulations-in-india/> (date of access: 17.11.2025).

70. Ukraine emergency. UNHCR. URL: <https://www.unhcr.org/emergencies/ukraine-emergency> (date of access: 29.12.2025).

71. Updated Ukraine Recovery and Reconstruction Needs Assessment Released. World Bank Group. URL: <https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2025/02/25/updated-ukraine-recovery-and-reconstruction-needs-assessment-released> (date of access: 29.12.2025).