

З. В. Мокринська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
Національний авіаційний університет, м. Київ
ORCID ID: 0000-0001-6546-412X

Н. М. Задефака,
старший викладач, Національний авіаційний університет, м. Київ
ORCID ID: 0000-0003-0503-7972

DOI: 10.32702/2306-6806.2022.7.68

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ВІД СКЛАДОВОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ДО ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Z. Mokrynska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance,
Accounting and Taxation, National Aviation University, Kyiv
N. Zaderaka,
Senior Lecturer, National Aviation University, Kyiv

TRANSFER PRICING: FROM A COMPONENT OF THE TAX SYSTEM TO ENTERPRISE POLICY

Динамічні зміни у суспільстві призводять і до змін податкового законодавства та податкових систем окремих країн. З огляду на необхідність аналізу податкових систем різних країн світу у наукових та практичних дослідженнях застосовують певні показники, наприклад податковий індекс, складовими елементами якого є фінансовий тиск, якість податкового обслуговування, обтяжливість чи легкість адміністрування податків та якість податкового законодавства. Таким чином, підтверджується, що якість податкового законодавства є важливою для платників податків і для функціонування податкової системи в цілому. Важливим для дослідження є індекс податкової складності, у складі якого є два елемента, а саме, складність податкового кодексу та складність податкової системи, кожен з яких охоплює різні показники, серед яких є трансфертне ціноутворення. Зокрема у 2020 році показник трансфертного ціноутворення становив 0,76 в Україні, що характеризує його як найскладніший елемент даного індексу. Україна не є членом ОЕСР, тому настанови цієї організації щодо трансфертного ціноутворення не можна вважати такими, що застосовуються в нашій країні. Проте описана загальна методологія контролю за трансфертним ціноутворенням детально прописана у ст.39 Податкового кодексу України повністю відповідає даним настановам. Однак, враховуючи те, що Настанови ОЕСР є актуальним узагальненням найкращих практик щодо застосування принципу "втягнутої руки" для оцінки трансфертного ціноутворення під час здійснення компаніями контрольованих операцій, їх використовують платники податків та податкові органами як методичні матеріали. Розробка ефективної політики трансфертного ціноутворення також може МНК узгодити податкові та фінансові цілі. Трансфертне ціноутворення використовується для контрольованих операцій, проте також може впливати і на багато інших сфер, включаючи податок на прибуток, митні збори, фінансову та податкову звітність, право та ін. Розуміння цих взаємодій та формування політики з трансфертного ціноутворення може стати каталізатором для виявлення та максимального використання можливостей у діяльності МНК. Саме тому у даній статті розглядається трансфертне ціноутворення як у глобальному контексті так і на рівні політики з трансфертного ціноутворення окремої корпорації.

Dynamic changes in society lead to changes in tax legislation and tax systems of individual countries. Given the need to analyze the tax systems of different countries of the world, certain indicators are used in scientific and practical research, for example, the tax index, the components of which are fiscal pressure, the quality of tax service, the burdensomeness or ease of tax administration, and the quality of tax legislation. Thus, it is confirmed that the quality of tax legislation is important for taxpayers and the functioning of the tax system as a whole.

Important for the study is the tax complexity index, which consists of two elements, namely, the complexity of the tax code and the complexity of the tax system, each of which covers different indicators, among which is transfer pricing. In particular, in 2020, the transfer pricing indicator was 0.76 in Ukraine, which characterizes it as the most complex element of this index. Ukraine is not a member of the OECD, therefore the guidelines of this organization regarding transfer pricing cannot be considered applicable in our country. However, the general transfer pricing control methodology described in detail in Article 39 of the Tax Code of Ukraine fully complies with these guidelines. However, given that the OECD Guidelines are an up-to-date generalization of best practices regarding the application of the arm's length principle for the assessment of transfer pricing when companies carry out controlled transactions, they are used by taxpayers and tax authorities as methodological materials. Developing an effective transfer pricing policy can also help MNCs align their tax and financial goals. Transfer pricing is used for controlled transactions, but it can also affect many other areas, including income tax, customs duties, financial and tax reporting, law, and more. Understanding these interactions and shaping transfer pricing policies can be a catalyst for identifying and maximizing opportunities in MNCs. That is why this article examines transfer pricing both in the global context and at the level of the transfer pricing policy of an individual corporation.

Ключові слова: податкова система, трансфертне ціноутворення, звітність, документація, політика з трансфертного ціноутворення.

Key words: tax system, transfer pricing, reporting, documentation, transfer pricing policy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах сьогодення важко уявити діяльність міжнародних корпорацій без контрольованих операцій та трансфертного ціноутворення. Вибір методів трансфертного ціноутворення та визначення трансфертних цін уже є об'єктивною реальністю для ТНК (транснаціональних корпорацій) по всьому світу і одним із найважливіших інструментів, для оптимізації оподаткування. Для успішного застосування трансфертного ціноутворення необхідно дотримання вітчизняного та міжнародного законодавства, рекомендацій та настанов та формування власної політики. Політика з трансфертного ціноутворення розроблена на основі чинного законодавства та із врахуванням бізнес-моделі ТНК дозволить мінімізувати витрати, що дозволяє обґрунтувати акту-

Актуальність наукових досліджень щодо трансфертного ціноутворення підтверджується і великою кількістю публікацій. Зокрема, розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації досліджено у праці Уманців Г.В., Король С. Я. та Шушакової І. К. [1]. Проблеми та можливості використання трансфертного ціноутворення в Україні проаналізовано у праці Касич А. О., Петрик О. А. та Гриненко Ю. І. [2]. Дослідження трансфертного ціноутворення з врахуванням особливостей проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах наведено у науковій статті Карлової І.О. та Вербицької А.І. [3]. Проте, питання формування політики з трансфертного ціноутворення в контексті глобальних змін і далі залишається мало дослідженим в науковій літературі.

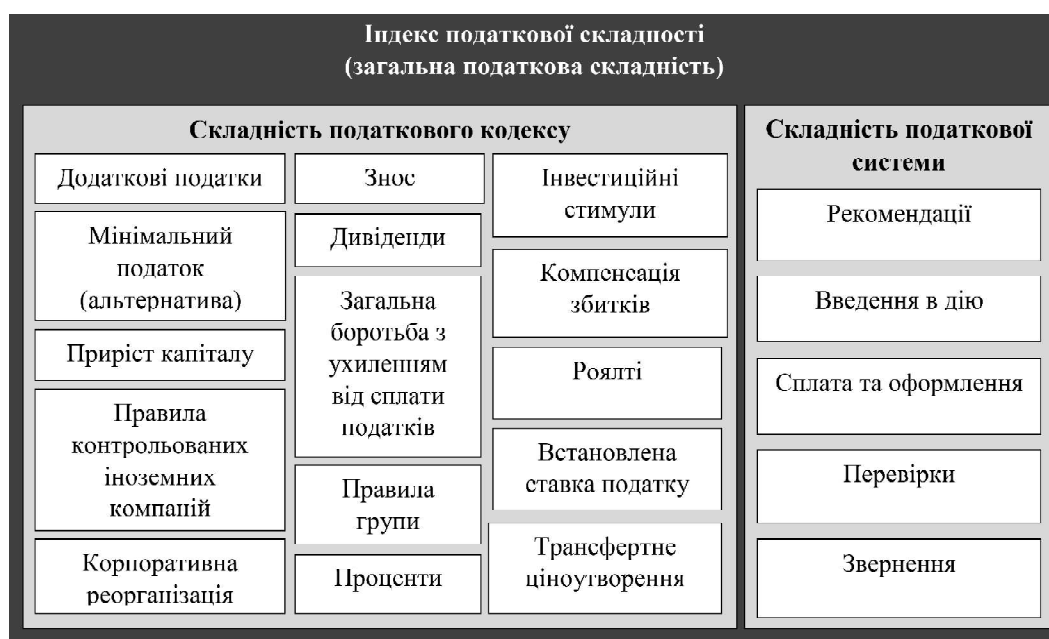


Рис. 1. Формування індексу податкової складності

Джерело: сформовано авторами на основі [5].

альність досліджень у сфері трансфертного ціноутворення і для подальшого розвитку

Таблиця 1. Показники індексу податкової складності України

Показник	Пояснення	2016 рік	2018 рік	2020 рік
Загальна податкова складність	Вимірює складність системи оподаткування прибутку підприємств, з якою стикаються транснаціональні корпорації	0,40	0,46	0,45
Складність податкового кодексу	Описує складність, властиву різним нормам податкового кодексу	0,42	0,50	0,51
Додаткові податки	Податки, які стягуються з оподатковуваного доходу МНК на додаток до податків на прибуток підприємств (зазвичай іменованих «місцевими» або галузевими податками).	0,28	0,37	0,24
Мінімальний податок (альтернатива)	Окремі норми, щодо податку на прибуток, щоб гарантувати, що ТНК повинні сплачувати принаймні мінімальну суму податків.	0,05	0,13	0,02
Приріст капіталу	Приріст капіталу, реалізований ТНК при вибутті не інвентарних активів. За винятком положень щодо спеціального режиму групи та корпоративної реорганізації.	0,47	0,66	0,47
Правила контрольованих іноземних компаній	Правила боротьби з перерахуванням прибутку компаніям, які зазвичай розташовані в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування, які контролюються МНК-резидентом.	0,19	0,17	0,76
Корпоративна реорганізація	Зміна структури або власності МНК шляхом злиття, поділу, передачі активів, обміну акцій або іншої форми реорганізації.	0,52	0,49	0,47
Знос	Відрахування для розподілу вартості матеріальних і нематеріальних активів протягом терміну їх корисного використання. Без урахування спеціальних схем стимулювання інвестицій.	0,50	0,62	0,56
Дивіденди	Готівкові дивіденди, отримані або виплачені іншому резиденту чи іноземній (нерезидентній) корпорації. За винятком спеціальних правил, щодо групи компаній.	0,50	0,55	0,65
Загальна боротьба з ухиленням від сплати податків	Норми, що нівелюють вигоду від дій, які було здійснено для повного або часткового ухилення від сплати податків.	0,37	0,50	0,62
Правила групи	Режим, згідно з яким прибутки та збитки асоційованих компаній можуть групуватися разом і розглядатися як сукупний прибуток або збитки одного підприємства.	0,16	0,31	0,28
Проценти	Платежі, отримані від або сплачені іншому резиденту чи іноземній (нерезидентній) корпорації як винагорода за позику чи позику грошей.	0,49	0,64	0,67
Інвестиційні стимули	Заходи, спрямовані на заохочення (ре-) інвестування та сприяння інноваціям за допомогою досліджень і розробок.	0,26	0,15	0,31
Компенсація збитків	Форма компенсації звичайних збитків. Чи можна компенсувати збитки за рахунок інших доходів у тому році, в якому вони виникли?	0,39	0,71	0,40
Роялті	Платежі, отримані від іншої корпорації-резидента або іноземної (нерезидентної) корпорації або виплачені їй як винагорода за використання або право на використання інтелектуальної власності (наприклад, авторських прав, патентів чи торгових марок).	0,56	0,59	0,64
Встановлена ставка податку	Податкова ставка, що застосовується до встановленого оподатковуваного доходу МНК. Без урахування спеціальних місцевих податків на цей дохід та пільг для певних галузей.	0,25	0,31	0,23
Трансфертне ціноутворення	Положення про запобігання нарахування цін дочірнім підприємствам або іншим пов'язаним особам з метою надмірного зменшення оподатковуваного доходу.	0,75	0,79	0,76
Складність податкової системи	Описує складності, які виникають через особливості податкової системи та її процеси	0,37	0,42	0,39
Рекомендації	Інструкції, надані податковим органом або будь-яким іншим законом для вирішення невизначених податкових питань.	0,21	0,31	0,28
Введення в дію	Формальний процес того, як проект стає законом. Розпочинається з обговорення запропонованої зміни до податкового законодавства і закінчується набуттям чинності.	0,43	0,50	0,50
Сплата та оформлення	Процес складання та подання податкової декларації, а також сплати податків.	0,38	0,33	0,33
Перевірки	Моніторинг та перевірка податкової декларації здійснюється податковим органом.	0,50	0,52	0,47
Звернення	Процес оскарження нарахування податку. Він починається з подання податкової скарги і закінчується вирішенням в адміністративному або судовому порядку.	0,35	0,43	0,36

Джерело: узагальнено авторами за даними [7].

ЦІЛІ СТАТТІ

Метою даної статті є дослідження значення трансфертного ціноутворення для побудови податкової системи країни та аналіз впливу змін міжнародних настанов та рекомендацій на побудову політики з трансфертного ціноутворення компаній.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Широкого поширення у діяльності ТНК набула практика податкової мінімізації шляхом маніпуляцій з

цінами зазначеними у договорах при здійсненні ними контрольованих операцій між пов'язаними особами. Передача товарів в межах групи між дочірніми компаніями оформляються як договір купівлі-продажу. Компанія може маніпулювати як ціною продажу так і собівартістю, для того щоб зменшити податковий тягар. Ціна придбання товару для компанії-покупця зменшує базу оподаткування з податку на прибуток корпорацій. А нерідко буває що передача товарів не відбувається фактично, а лише формально, тобто здійснюється перехід

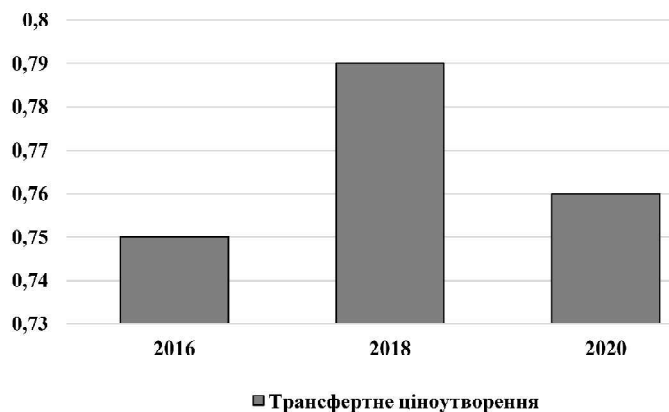


Рис. 2. Динаміка показником трансфертного ціноутворення, 2016—2020 рр.

Джерело: побудовано за даними [7].

прав власності між окремими компаніями. Тому, актуальною проблемою в тому числі і для України є забезпечення протидії використанню трансфертних цін з метою мінімізації податків. Високий рівень монополізації окремих секторів економіки, відмінності оподаткування у різних юрисдикціях, а також відсутність достовірної інформації щодо ринкових цін на певні товари створюють додаткові проблеми при застосуванні трансфертного ціноутворення.

Структура податкового законодавства є визначальним фактором для формування її економічних показників країни. Добре розроблене та структуроване податкове законодавство є легким для дотримання платниками податків і може сприяти економічному розвитку, одночасно залучаючи достатні надходження у вигляді доходів бюджету для виконання пріоритетних напрямів діяльності уряду. І навпаки, неідеальне податкове законодавство, може спотворювати процес прийняття економічних рішень і завдавати шкоди національній економіці. Враховуючи це, багато країн реформували своє податкове законодавство. Проте, далеко не всі зміни в податковій політиці покращили структуру податкових систем, були і такі, які мали негативний вплив.

На формування податкових систем та податкову політику різних країн впливає ряд факторів. Зрештою і самі системи досить різноманітні, що створює об'єктивні проблеми при виборі критеріїв для їх порівняння.

Починаючи з 2011 року Європейська Бізнес Асоціація здійснюється розрахунок і аналіз податкового індексу. Складовими елементами для даного показника, є такі категорії як фіскальний тиск, якість податкового обслуговування, обтяжливості чи легкості адміністрування податків та якість податкового законодавства. Для України цей індекс у 2021 році становив 3,1 бали з 5 можливих, характеризувався як нейтральний. Серед основних факторів впливу та формування неякісного податкового законодавства було визначено [4]:

- протиріччя та неоднозначні положення, що суперечать одне одному та призводять до численних роз'яснень;

- постійні зміни;

- складність;

- неадекватні ставки податків та зборів (ЄСВ, ПДФО, ПДВ).

Для порівняння різних податкових систем, можна використати також і індекс податкової складності (ТСІ — Tax Complexity Index). У даній статті наведемо визначення та склад даного індексу на основі досить ґрунтовного дослідження проведеного Т. Хоппе, Д. Шанц, С. Шторм, К. Сурет-Слоуна [5], відповідно до якого індекс податкової складності включає два показника, а саме, складність податкового кодексу та складність податкової системи, кожен з яких охоплює різні категорії.

Для наочності архітектуру побудови даного індексу наведемо у рис. 1.

Індекс податкової складності заснований на єдиному та прозорому підході до визначення складності оподаткування. Базується на даних (як фактах, так і уявленнях) зі глобального опитування, на яке відповідали досвідчені податкові консультанти найбільших міжнародних фірм і мереж з податкових служб з більш ніж 100 країн. Індекс складається з двох компонентів: складності податкового кодексу (охоплює податкове законодавство) та складності податкової системи (охоплює податкові процеси та особливості). Таким чином, це дає можливість зосередитися на різних аспектах податкової складності. Результати опитування показують значні відмінності в загальних рівнях податкової складності в цих країнах — і визначають основні чинники складності оподаткування. На складність податкового кодексу в усьому світі сильно впливає регулювання трансфертного ціноутворення, тоді як на складність податкової системи значний вплив впливає складність податкових перевірок. Основними чинниками складності регулювання трансфертного ціноутворення є вимоги до документації та неоднозначність цих норм. Натомість складність податкових перевірок значною мірою обумовлена непослідовними рішеннями податківців [6].

Індекс податкової складності показує складність системи оподаткування, з якою зустрічаються транснаціональні корпорації. Теоретично значення цього індексу можуть коливатися від 0 до 1. Більш високі значення вказують на більший ступінь складності. Однак реальні значення не обов'язково повинні охоплювати весь можливий діапазон. Узагальнені показники отримано шляхом анкетування, яке проводиться кожні два роки, тому представлені результати охоплюють 2016, 2018 та 2020 роки. Короткий аналіз складових індексу податкової складності України наведено на наступній таблиці 1.

Показники індексу податкової складності змінюються зі змінами податкового законодавства країни. За індексом податкової складності наша країна у 2020 році посідала 63 місце. Також кожен із складових індексу впливає на його загальне значення. Динаміку показника трансфертного ціноутворення за 2016, 2018 та 2020 роки наведемо на рис. 2.

Трансфертне ціноутворення характеризується складністю не лише у нашій країні. Зокрема, відповідно до даних Tax Complexity Index [7] 2020 року показник трансфертного ціноутворення становив 0,76 в Україні, таким чином у загальному рейтингу серед країн світу за даним показником 66 місце з 69 країн. Для порівняння даний показник у США становить 0,74, Великобританії — 0,61. Цей показник характеризується складністю для більшості країн світу. Найменш складним є показник трансфертного ціноутворення на острівній країні Маврикій — 0,41 і відповідно перше місце у рейтингу за да-

ним показником та за індексом податкової складності в цілому.

В системі оподаткування України найскладнішими компонентами індексу податкової складності є трансфертне ціноутворення та правила контрольованих іноземних компаній, які є складовими показника, який характеризує складність податкового кодексу України. Для підприємств важливо слідкувати за змінами у податковому законодавстві. Складність трансфертного ціноутворення підтверджується також і дослідженнями компанії "Ernst & Young" [8]. Зокрема за результатами проведеного анкетування опитувань 76% респондентів стверджують, що вони зустрічаються з великим обсягом та швидкими темпами змін та складністю глобальних податкових реформ, 71% вважають, що податкові реформи збільшують витрати, пов'язані з трансфертним ціноутворенням для їх підприємств, при цьому 30% заявляють, що такі витрати зростають щонайменше на 10%. Більше того, 58% респондентів вважають, що нове або змінне законодавство є найбільш важливим фактором ризику трансфертного ціноутворення.

Поряд із розвитком процесів глобалізації, міжнародні операції між пов'язаними сторонами (між материнською компанією та їх філіями або між афілійованими компаніями) відіграють все більш значущу роль у світовій торгівлі та економіці. Оскільки на транснаціональні підприємства припадає близько 60% світової торгівлі, трансфертне ціноутворення стало проблемою номер один на міжнародній податковій арені. Глобалізація надає можливості для економічного розвитку та зростання за рахунок активізації транскордонної торгівлі, інвестицій та послуг. У той же час, як у розвинутих, так і в країнах, що розвиваються спостерігається тенденція до посилення державного контролю за дотриманням трансфертного ціноутворення шляхом його регулювання та податкових перевірок з метою захисту податкової системи та уникнення подвійного оподаткування [9].

У глобалізованому світі бізнес структурований у таких динамічних формах, що податковим адміністраціям важко їх зрозуміти та контролювати. Тому, контроль за трансфертним ціноутворенням є проблемою для податкових адміністрацій, і головна його проблема полягає в інформації для аналізу дотримання принципу "витягнутої руки". Оскільки цей аналіз включає кілька операцій, країн та економічних обставин — наприклад, інфляцію, — важливо розраховувати на численні джерела внутрішньої та зовнішньої інформації, які, у свою чергу, можуть бути надійними та дозволяють провести обґрунтований аналіз. Тому для адекватного аналізу чи контролю важливо враховувати всі необхідні елементи, які можуть вплинути на порівняння між межами прибутковості або самими цінами товарів чи наданих послуг. У цьому контексті інфляція є змінною, яку на думку дослідників також слід брати до уваги, щоб визначити, як вона впливає на аналіз трансфертного ціноутворення [10, с. 18].

У минулому трансфертне ціноутворення було типовим поняттям управлінського обліку. Настільки, що перші дослідження трансфертних цін не стосувалися фіскальних проблем, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, а розглядають аспекти суто управлінського характеру. Згодом, паралельно з децентралізацією та розвитком компаній, менеджери починають використовувати, іноді зловживаючи, трансфертне ціноутворення для внутрішнього розподілу прибутку [11, с. 21].

Трансфертне ціноутворення вважається найстарішою формою податкової оптимізації — і, відповідно, саме з ним насамперед почали боротися розвинені країни. І нормативне забезпечення трансфертного ціноутворення є одним із факторів, які впливають на складність податкової системи.

У 1948 році була створена Організація європейського економічного співробітництва (ОЕЕС) для управ-

ління американською та канадською допомогою в рамках Плану Маршалла з метою відбудови Європи після Другої світової війни. Країни мали працювати разом для вирішення питань щодо пріоритетності та розподілу ресурсів. У 1960 році ОЕЕС перетворюється в Організацію економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), та набуває наступних цілей [12, с. 5]:

- досягнення найвищого стійкого економічного зростання, зайнятості та підвищення рівня життя в країнах-членах, підтримуючи фінансову стабільність, і таким чином сприяти розвитку світової економіки;

- сприяти розумному економічному розвитку в країнах-членах, а також у країнах, які не є членами.

З 2009 року ОЕСР оприлюднює профілі країн з трансфертного ціноутворення, які містять актуальну та узгоджену інформацію щодо ключових аспектів законодавства та практики трансфертного ціноутворення, надану самими країнами як відповідь на анкетування. Інформація у профілях країн відображає поточний стан законодавства та практики в кожній країні щодо ключових аспектів трансфертного ціноутворення, включаючи принцип "витягнутої руки", методи, аналіз порівнянності, документацію, адміністративні підходи до уникнення та вирішення спорів, інші законодавчі аспекти чи адміністративні процедури та віднесення прибутку до постійних представництв та ін. У 2017 році профілі країн були суттєво змінені, щоб відобразити зміни, що виникли в результаті звітів ОЕСР/G 20 про розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS Base Erosion and Profit Shifting) щодо заходів 8—10 і 13, а також для врахування юрисдикцій, які не є членами ОЕСР [13]. Починаючи з 2021 року було оприлюднено окремими групи оновлених профілів країн з трансфертного ціноутворення, яка включала нову інформацію про режим трансфертного ціноутворення для фінансових операцій та застосування авторизованого підходу ОЕСР для розподілу прибутку до постійних представництв. Окрім того, починаючи з 2022 року на сайті організації можна розглянути також і профіль України. Більш детальну хронологію щодо оприлюднення інформації про трансфертне ціноутворення ОЕСР представлено у вигляді профілів окремих країн наведено у табл. 2. Загалом, дана організація виконує також інформаційну функцію з метою поширення інформації про стан трансфертного ціноутворення різних країн світу, таким чином ТНК мають відкритий доступ до даної інформації і можуть планувати розвиток своєї діяльності з урахуванням аналізу особливостей національного законодавства різних юрисдикцій.

І хоча Україна не є членом Організації європейського економічного співробітництва, проте починаючи з 1 вересня 2013 року у нашій країні набули чинності правила трансфертного ціноутворення, які здебільшого засновані на підході ОЕСР. Питання трансфертного ціноутворення регулюються ст. 39 Податкового кодексу України (ПКУ) [15], зокрема там зазначено що контрольованими операціями — це операції, які підлягають контролю з боку податкових органів і повинні виконуватися за принципом "витягнутої руки". Таким чином, відповідно до правил трансфертного ціноутворення визначають пов'язані сторони, надається перелік вартісних критеріїв та критеріїв по суті для контрольованих операцій, наведено опис методів та джерел інформації для визначення ціни за принципом "витягнутої руки" для цілей оподаткування у контрольованих операціях, а також зазначаються обов'язкові вимоги до звітності та документації з трансфертного ціноутворення. Важливо, що ця документація повинна бути складена українською мовою, а у випадку якщо є документи іноземними мовами, платник податків зобов'язаний надати податковим органам їх переклад на українську мову. Платники податку можуть самостійно коригувати податок на прибуток. Якщо коригування за звітний рік проводяться до 1 жовтня року, що настає за звітним

Таблиця 2. Хронологія оприлюднення ОЕСР профілів країн з трансфертного ціноутворення

Дата	Зміст
06.11.2017	ОЕСР опублікувала оновлені версії профілів країн з трансфертного ціноутворення, які відображають чинне законодавство та практику трансфертного ціноутворення 31 країни-учасниці.
04.09.2018	Опубліковано нові профілі країн з трансфертного ціноутворення для Австралії, Китаю, Естонії, Франції, Грузії, Угорщини, Індії, Ізраїлю, Ліхтенштейну, Норвегії, Польщі, Португалії, Швеції та Уругваю.
07.09.2018	Оприлюднено нові профілі країн з трансфертного ціноутворення для Коста-Ріки, Греції, Республіки Корея, Панами, Сейшельських островів, Південної Африки та Туреччини. Крім того, оновлено інформацію, що містилася в профілі Сінгапуру.
16.12.2020	Опубліковано детальну юрисдикційну інформацію щодо впровадження підходу з нематеріальними активами, які важко оцінити. 40 юрисдикцій надали інформацію про те, чи їхня національна правова система передбачає правила трансфертного ціноутворення, спрямовані на операції з такими активами.
03.08.2021	Оприлюднено оновлені профілі країн з трансфертного ціноутворення, 20 юрисдикцій включаючи три нові профілі Анголи, Румунії та Тунісу.
13.12.2021	Опубліковано другу групу оновлених профілів країн з трансфертного ціноутворення для Австрії, Бельгії, Болгарії, Франції, Грузії, Німеччини, Індонезії, Ірландії, Італії, Латвії, Малайзії, Мексики, Перу, Польщі, Сейшельських островів, Сінгапуру, Південна Африка та Швеція. Також включено вперше профілі країн для Албанії, Кенії та Мальдівських островів.
28.02.2022	ОЕСР опублікувала третю групу оновлень у 2021-2022 роках до профілів країн з трансфертного ціноутворення, які відображають чинне законодавство про трансфертне ціноутворення та практику 28 юрисдикцій. Профілі для Бразилії, Канади, Чилі, Китаю, Хорватії, Домініканської Республіки, Естонії, Фінляндії, Греції, Угорщини, Ізраїлю, Кореї, Ліхтенштейну, Литви, Люксембургу, Мальти, Панами, Португалії, Словенії, Великобританії, Уругвай та Сполучені Штати були оновлені, а також було додано 6 нових профілів країн для членів BEPS: Гондурас, Ісландія, Ямайка, Папуа-Нова Гвінея, Сенегал та Україна.
09.06.2022	ОЕСР оприлюднила нові профілі трансфертного ціноутворення для Єгипту, Ліберії, Саудівської Аравії та Шрі-Ланки.

Джерело: узагальнено авторами за даними [14].

(дата подання Звіту про контрольовані операції), штрафні санкції не застосовуються.

Для того, щоб відповідати вимогам трансферного ціноутворення, платники податків повинні розробити процедури для пошуку та обробки інформації про ціни та їх обґрунтування при здійсненні контрольованих операцій, а також підготовки та подання всіх необхідних документів до податкових органів у встановлені терміни. Українським компаніям необхідно також перевіряти та підтверджувати, чи відповідають їхні операції визначеним ПКУ критеріям (як кількісним, так і якісним), та підготувати ретельну документацію з трансфертного ціноутворення, щоб підтвердити, що до таких контрольованих операцій застосовувався принцип "витягнутої руки".

Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS — Base Erosion and Profit Shifting) стосується стратегій податкового планування, в яких використовуються прогалини та невідповідності національних та міжнародних правил оподаткування для штучного перенесення прибутків до місць з низькими податками або без оподаткування, в яких економічна діяльність відсутня або мінімальна. Це призводить до зменшення або ліквідації податку на прибуток підприємств. BEPS впливає на всі країни, проте є особливо важливим для країн, що розвиваються, через їхню велику залежність від податку на прибуток

підприємств, особливо для мультинаціональних корпорацій (МНК) [16].

Питання трансфертного ціноутворення і BEPS нерозривно пов'язані, оскільки трансфертне ціноутворення часто використовувалося деякими компаніями для виведення прибутку у юрисдикції з нижчими податками.

Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) відноситься до стратегій податкового планування, які використовуються ТНК, які використовують прогалини та невідповідності в податкових правилах, щоб уникнути сплати податку. Практика BEPS щорічно обходиться країнам у 100—240 мільярдів доларів США. Працюючи разом в рамках Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS — (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS), 141 країна та юрисдикція співпрацюють над впровадженням 15 заходів для боротьби з ухиленням від сплати податків, покращення узгодженості міжнародних податкових правил та забезпечення більш прозорого податкового середовища [17]. Важливо, що наша країна також є учасником даної програми, що стимулювало впровадження ряду заходів на рівні країни і в тому числі впровадження тривірневої структури документації з трансфертного ціноутворення.

Ініціатива "Розмивання бази та переміщення прибутку" (BEPS), започаткована після глобальної фінансової

Таблиця 3. Заходи BEPS за темами

Узгодженість	Сутність	Прозорість	Аналіз
Захід 2 Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем	Захід 6 Запобігання наданню пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, за невідповідних обставин	Захід 11 Вимірювання та моніторинг BEPS	Захід 1 Вирішення податкових проблем «цифрової економіки»
Захід 3 Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній (КИК)	Захід 7 Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва	Захід 12 Обов'язкові правила розкриття інформації	Захід 15 Розроблення багатостороннього інструменту для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування
Захід 4 Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом врахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат	Заходи 8 – 10 Узгодження наслідків трансфертного ціноутворення із створенням вартості: нематеріальні активи ризику та капітал операції з високим рівнем ризику	Захід 13 Документація з трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн	
Захід 5 Підвищення ефективності протидії шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності		Захід 14 Підвищення ефективності механізмів урегулювання спорів	

Джерело: [16].

кризи 2008 року, стала каталізатором зміни парадигми міжнародного оподаткування, яка стала ще більш критичною в контексті початку глобальної пандемії COVID-19. Оскільки країни витрачали значні кошти на підтримку домогосподарств, підприємств і національних економік у відповідь на кризу, важливо було забезпечити справедливість податкової системи та податкові надходження, які можна використовувати. Пакет BEPS складається зі звітів щодо 15 заходів, в яких визначаються заходи з огляду на нові мінімальні стандарти, перегляд існуючих стандартів, а також загальні підходи, які сприятимуть конвергенції національних практик, та настанови щодо застосування передових практик. Ці заходи розроблені для реалізації на національному рівні та шляхом застосування положень податкових угод у координованому порядку, за підтримки цільового моніторингу та посилення прозорості. Пакет містить результати значних та роздільних зусиль ОЕСР та країн Великої двадцятки, які працюють разом над рівними підставами, за участі дедалі більшої кількості країн, що розвиваються [16]. Заходи BEPS за темами представлені у табл. 3.

З огляду на розвиток міжнародних рекомендацій у сфері трансфертного ціноутворення, для багатьох підприємств є актуальним аналіз політики на предмет відповідності BEPS:

- підприємству необхідно переконатися, що всі контрольовані операції відповідають принципу "витягнутої руки", і, якщо вони можуть бути сумнівними, необхідно привести ціноутворення у відповідність, застосовуючи один із прийнятих методів трансфертного ціноутворення;

- необхідно створити план роботи з врахуванням відповідності документації з трансфертного ціноутворення вимогам звітності BEPS. Трирівневий підхід, прийнятий у BEPS, вимагає наявності більшої кількості документів, тому важливо забезпечити дотримання всіх

термінів подання документів та звітності з трансфертного ціноутворення;

- важливо переглянути та порівняти усі документи та звіти з трансфертного ціноутворення перед наданням їх до податкових органів, необхідно переконатися, що локальні файли відповідають значенням, зазначеним у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній (далі — CbC звіт), оскільки розбіжності для податкових органів будуть достатнім аргументом для перевірок;

- необхідно оцінити потенційний вплив Заяви про два основні елементи податкової політики у зв'язку з впровадженням цифрових технологій в економіку на компанію [18], щоб визначити, чи виникне необхідність у змінах політики трансфертного ціноутворення.

Ще у 2016 році при розробці та глобальній реалізації Плану дій щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутків (BEPS), підготовленого ОЕСР, було впроваджено ініціативу звітування по країнах фактично втілюючи в життя 13 заходів BEPS, тоді ж п'ятдесят юрисдикцій підписали Багатосторонню угоду компетентних органів про обмін звітами між країнами (CbC MCAA — Multilateral Competent Authority Agreement for the automatic exchange of Country-by-Country) [19]. Це багатостороння рамкова угода, яка забезпечує стандартизований та ефективний механізм для полегшення автоматичного обміну інформацією, що дозволяє уникнути необхідності укладання кількох двосторонніх угод. Її структура як рамкової угоди означає, що вона гарантує, що кожен підписант має повний контроль над тим, у які відносини обміну він вступає, і що стандарти кожного підписанта щодо конфіденційності, захисту даних і належного використання інформації завжди реалізуються.

CbC звіт може використовуватися для оцінки ризиків трансфертного ціноутворення, а також може використовуватися податковими адміністраціями для оцінки інших ризиків, пов'язаних з оподаткуванням, а та-

Таблиця 4. Узагальнення заходів BEPS в Україні

№	Питання	Відповідь
1	Програми розширеного співробітництва з питань протидії BEPS	так
2	Заява про два основні елементи податкової політики у зв'язку з впровадженням цифрових технологій в економіку (жовтень 2021 р.)	бере участь
3	Наявність шкідливих податкових режимів (Захід 5)	не є шкідливими (шкідливих режимів не існує)
4	Обмін інформацією щодо податкових постанов (Захід 5)	переглянуто / не надано рекомендацій
5	Запобігання зловживанню договорами (Захід 6)	2022 р. триває
6	СбС – внутрішнє законодавство (Захід 13)	створена законодавча база
7	СбС – мережа обміну інформацією (Захід 13)	СбС МСАА не підписано
8	Розгляд ефективного вирішення спорів (Захід 14)	буде заплановано / відкладено
9	Багатосторонній інструмент для внесення змін до угод про уникнення подвійного оподаткування (Захід 15)	діє

Джерело: [20].

кож, якщо це доречно, для економічного та статистичного аналізу. Однак інформація у СбС звіті не повинна використовуватися як заміна детального аналізу трансфертного ціноутворення окремих операцій і цін на основі повного функціонального аналізу та повного аналізу порівнянності. Інформація у СбС звіті сама по собі не є переконливим доказом того, що трансфертні ціни є чи ні. Податкові органи не повинні використовувати його, щоб пропонувати коригування трансфертного ціноутворення на основі глобального формулярного розподілу доходу.

Україна стала офіційним членом BEPS 1 січня 2017 року. За цей період було внесено законодавчі зміни та здійснено ряд заходів представлених на табл. 4.

Ряд суттєвих змін у оподаткуванні та трансфертної ціноутворенні, характеризують основні тенденції трансформації податкових систем у різних країнах світу останніх десятиліть. Пандемія COVID-19, протягом останніх років також впливає на ціни, аналіз та документацію з трансфертного ціноутворення. Таким чином, поточна економічна невизначеність та згадані раніше зміни, ймовірно, посилять контроль операцій з пов'язаними сторонами з боку податкових органів. Тому компанії, які здійснюють контрольовані операції з пов'язаними сторонами, повинні враховувати і наслідки своїх бізнес-рішень.

Інструкція щодо наслідків пандемії COVID-19 для трансфертного ціноутворення представляє бачення 137 членів BEPS щодо застосування принципу "витягнутої руки" та Інструкції з трансфертного ціноутворення ОЕСР до питань, які можуть виникнути або виникнути. загострення в контексті пандемії COVID-19. Інструкція корисна як для платників податків у звітності за фінансові періоди, які постраждали від пандемії, так і для податкових адміністрацій при оцінці реалізації політики трансфертного ціноутворення платниками податків. Містить уточнюючі коментарі та ілюстрації щодо практичного застосування принципу "витягнутої руки" у чотирьох пріоритетних питаннях, визначених за консультацією з бізнесом в ОЕСР [21]:

- аналізу порівнянності;
- збитків та розподілу визначених витрат на COVID-19;
- програми державної допомоги;
- договори про попереднє узгодження ціноутворення.

Пандемія COVID-19 змусила багатьох країн внести і тимчасові зміни до своїх податкових систем. Зіткнувшись із нестачею надходжень через економічний спад, країнам доведеться визначати, як найкраще структурувати свої податкові системи, щоб сприяти як економічному відновленню, так і збільшенню доходів. Протягом періоду пандемії багато підприємств зіткнулися або

продовжують стикатися зі значними обмеженнями грошових потоків, відчули значні коливання рентабельності, в різних галузях зіткнулися з порушенням ланцюгів поставок, включаючи скорочення їх діяльності та відповідне скорочення виробництва, і були змушені змінити спосіб ведення бізнесу. Було виявлено, що принцип "витягнутої руки" ефективний у переважній більшості випадків, і цей принциповий підхід до оцінки цін між компаніями однаково надійний для оцінки контрольованих операцій в умовах пандемії COVID-19. Настанови ОЕСР мають на меті допомогти податковим адміністраціям і МНК (мультинаціональна корпорація) знайти взаємовигідні рішення для випадків трансфертного ціноутворення і на нього слід покладатися при проведенні аналізу трансфертного ціноутворення за унікальних обставин, які спричинили пандемія. Однак унікальні та майже безпрецедентні економічні умови, що виникли внаслідок COVID-19, та реакція уряду на них призвели до практичних проблем із застосуванням принципу "витягнутої руки". Наприклад, пандемія може викликати нові проблеми або посилити складність або масштаби виникнення певних проблем з трансфертним ціноутворенням [21].

Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення містять вказівки щодо застосування "принципу витягнутої руки", який представляє міжнародний консенсус щодо оцінки, з метою оподаткування прибутком, транскордонних операцій між асоційованими підприємствами. У сучасній економіці, де МНК відіграють все більш помітну роль, трансфертне ціноутворення продовжує займати перше місце в порядку денному як податкових адміністрацій, так і платників податків. Урядом необхідно контролювати, щоб оподатковуваний прибуток МНК не був штучно виведений за межі їхньої юрисдикції та щоб база оподаткування, яку повідомляють МНК, відображала економічну діяльність, що здійснюється в ній, відповідно і платники податків потребують чітких вказівок щодо правильного застосування принципу "витягнутої руки". Останнє видання 2022 року об'єднує в єдину публікацію зміни внесені до настанов 2017 року видання [22].

Настанови ОЕСР із трансферного ціноутворення не включено до українського законодавства, однак, вони розглядаються як міжнародно визнане керівництво, які надають пояснення та роз'яснення, щодо застосування принципу "витягнутої руки". У зв'язку з відсутністю або недостатністю інформації про неконтрольовані угоди, фінансова інформація юридичних осіб, які здійснюють діяльність, порівняння з контролюваною угодою, може бути використана для визначення показників рентабельності у разі, якщо такі юридичні особи не укладають угод із пов'язаними сторонами. Відповідно до положень ПКУ податковий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема, відомості з обмеженим доступом або відомості, доступні лише органам державної влади). Вищезазначене не поширюється на інформацію, отриману податковими органами під час перевірки щодо дотримання платником податків принципу "витягнутої руки" [23].

Таким чином, опираючись на положення ПКУ та приховуючи Настанови ОЕСР із трансферного ціноутворення та інші міжнародні нормативні документи, програми в яких бере участь наша країна, для МНК, які застосовують правила "витягнутої руки" важливим є формування власної політики з трансферного ціноутворення орієнтованої на організаційні особливості та специфіку діяльності.

На думку експертів PWC [24] для цілей трансфертного ціноутворення має існувати політика щодо

угод між членами групи та іншими пов'язаними сторонами, включаючи ключових акціонерів, технічних партнерів і директорів. Політика з трансфертного ціноутворення має містити вказівки щодо того, як встановлюються або будуть встановлюватися ціни для операцій із пов'язаними сторонами, таких як управлінські та технічні послуги, відрядження персоналу, спільні витрати, внутрішньофірмові позики та гарантії, роялті, продаж товарів або передача активів тощо. Першим кроком у створенні політики ТП необхідне глибоке розуміння бізнесу, організаційної структури, ринкових та економічних умов, галузі, в якій працює група, тощо. Наступним кроком є ідентифікація всіх пов'язаних сторін і відповідних операцій між ними. Ці факти можна узагальнити в трьох категоріях:

— функції — тобто дії, які кожен із суб'єктів, залучених до певної операції, виконує як звичайну частину своїх операцій;

— ризики — тобто значна частина норми прибутку, отриманої будь-яким бізнесом, повинна відображати той факт, що бізнес несе різні ризики, такі як кредитний ризик, ринковий ризик, ризик запасів, ризик відповідальності за продукт і гарантії.

— активи — тобто як матеріальні, так і нематеріальні активи, які використовуються для здійснення операції, повинні враховуватися при встановленні ціни.

Звичайно, із зміною податкового законодавства, умов ведення бізнесу, структури групи все може змінюватися, що впливатиме і на політику у сфері трансфертного ціноутворення. Проте, важливо розробити політику таким чином, щоб в основному вона існувала протягом тривалого періоду часу, а в деталях можливо було при необхідності вносити обґрунтовані зміни. Часті зміни в політиці неприпустимі.

Надійна політика з трансфертного ціноутворення може принести значні комерційні переваги, особливо якщо ця політика адаптована до реалій конкретної МНК. Ці переваги включають:

— мінімізацію спорів з податковими адміністраціями (зменшення коригування у трансфертному ціноутворенні, зменшення внутрішніх ресурсів, що виділяються на перевірки, та зменшення витрат на оплату консультанта);

— підвищення доходів і контроль витрат (певні методи трансфертного ціноутворення для конкретних організацій можуть допомогти заохотити шукати можливості для створення цінності для МНК;

— оптимізація оподаткування;

— переваги перед конкуруючими МНК, які не реалізували оптимального трансфертного ціноутворення з врахуванням своєї бізнес-моделі;

— здатність залучати та утримувати кращих міжнародних податкових спеціалістів завдяки різноманітним ініціативам із планування трансфертного ціноутворення.

Тому правильно розроблена і реалізована політика з трансфертного ціноутворення дозволяє реалізувати загальне правило при якому збільшення економічного змісту операцій дозволяє забезпечити і збільшення оподаткованого прибутку МНК.

ВИСНОВКИ

За останні роки сфера трансфертного ціноутворення стала однією з найбільш динамічних сфер оподаткування. Платникам податків доводиться мати справу що раз із більшою кількістю правил, які вимагають, щоб умови контрольованих операцій були еквівалентними тим, які є у незалежні сторін. Трансфертне ціноутворення є викликом для багатьох корпорацій, зокрема і через те, що ринкова ціна за своєю суттю є суб'єктивною а податкові органи все частіше збільшують надходження до бюджету, використовуючи правила трансфертного ціноутворення при нарахуванні по-

датків і штрафів для бізнесу. Тому актуальним є аналіз і змін у міжнародних настановах та інструкціях та моніторинг їх впливу на здійснення контрольованих операцій. Окрім того, у наші дні МНК застосовують внутрішні політики оформленні документально положеннями, інструкціями у різних сферах, починаючи від політики працевлаштування і до управління ризиками. Аналогічно є і політика трансфертного ціноутворення. Вона визначає політику МНК щодо застосування та реалізації правил трансфертного ціноутворення. Дана політика є важливою частиною впровадження та здійснення контрольованих операцій, формування документації та звітності з трансфертного ціноутворення.

Література:

1. Уманців Г.В., Король С.Я., Шушакова І.К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації досліджено у праці. Економічна теорія та право. 2021. № 2. С. 87—100.
2. Касич А.О., Петрик О.А., Гриненко Ю.І. Трансфертне ціноутворення на підприємстві: проблеми та можливості використання. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 24. С. 19—23.
3. Карлова І.О., Вербицька А.І. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2020. № 56. С. 125—132.
4. Податковий індекс, 2021 року. URL: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2021/12/EBA_Tax_Index_2021-UKR.pdf
5. Hoppe T., Schanz D., Sturm S., Sureth-Sloane C. The Tax Complexity Index — A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity. URL: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2021.1951316>
6. Sureth-Sloane C., Schanz D., Sturm S., Hoppe T. The Tax Complexity Index — An innovative measure to analyze tax complexity across countries. URL: <https://www.accounting-for-transparency.de/blog/the-tax-complexity-index-an-innovative-measure-to-analyze-tax-complexity-across-countries/>.
7. Tax Complexity Index. URL: <https://www.tax-complexity.org/>
8. Michalak J. How leaning into transfer pricing transformation helps manage tax risk. 2021 EY International Tax and Transfer Pricing survey. URL: https://www.ey.com/en_si/tax/how-leaning-into-transfer-pricing-transformation-helps-manage-tax-risk
9. Ping L., Silberstein C. Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap? URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/39265412.pdf>
10. Thyse W., de Lange M.A. Transfer Pricing: Rules and Practice. URL: <https://transferpricingasia.com/wp-content/uploads/2019/11/Transfer-Pricing-Rules-Practice-Version-1.0.pdf>
11. Pavone P. Transfer pricing: Business or tax process? Difficult equilibrium between two dimensions. Revista ESPACIOS. 2020. Vol. 41 (Issue 05). URL: <https://www.revistaespacios.com/a20v41n05/a20v41n05p21.pdf>
12. Discover the OECD. Better Policies for Better Lives. URL: <https://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf>
13. OECD releases new transfer pricing profiles for 21 countries. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-new-transfer-pricing-profiles-for-21-countries.htm>
14. Transfer Pricing Country Profiles. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
15. Податковий кодекс України: Закон України від 16.01.03 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

16. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf)

17. What is BEPS? URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

18. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

19. Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf>

20. Action 13 Country-by-Country Reporting. Country monitoring. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

21. Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic. URL: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/>

22. OECD releases latest edition of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>

23. Ukraine. Transfer Pricing Country Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-ukraine.pdf>

24. Transfer Pricing Policy. Paving the way for the journey ahead. URL: <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/tax-bite-march-2014.pdf>

References:

1. Umantsiv, H.V. Korol', S.Ya. and Shushakova, I.K. (2021), "The development of transfer pricing in the conditions of globalization is studied in the work", *Ekonomichna teoriia ta pravo*, vol. 2, pp. 87—100.

2. Kasych, A.O. Petryk, O.A. and Hrynenko, Yu.I. (2016), "Transfer pricing in the enterprise: problems and possibilities of using", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 24, pp. 19—23.

3. Karlova, I.O. and Verbyts'ka, A.I. (2020), "Transfer pricing: economic content and features of automated accounting at domestic enterprises", *Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audit*, vol. 56, pp. 125—132.

4. EBA (2021), "Tax index, 2021", available at: https://eba.com.ua/wp-content/uploads/2021/12/EBA_Tax_Index_2021-UKR.pdf (Accessed 05 July 2022).

5. Hoppe, T. Schanz, D. Sturm, S. and Sureth-Sloane, C. (2021), "The Tax Complexity Index — A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity", available at: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2021.1951316> (Accessed 05 July 2022).

6. Sureth-Sloane, C. Schanz, D. Sturm, S. and Hoppe, T. (2021), "The Tax Complexity Index — An innovative measure to analyze tax complexity across countries", available at: <https://www.accounting-for-transparency.de/blog/the-tax-complexity-index-an-innovative-measure-to-analyze-tax-complexity-across-countries/> (Accessed 05 July 2022).

7. Tax Complexity Index (2022), available at: <https://www.taxcomplexity.org/> (Accessed 05 July 2022).

8. Michalak, J. (2021), "How leaning into transfer pricing transformation helps manage tax risk. 2021 EY International Tax and Transfer Pricing survey", available at: https://www.ey.com/en_si/tax/how-leaning-into-transfer-pricing-transformation-helps-manage-tax-risk (Accessed 05 July 2022).

9. Ping, L. and Silberztein, C. (2021), "Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?", available at: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/39265412.pdf> (Accessed 05 July 2022).

10. Thyse, W. and de Lange, M.A. (2019), "Transfer Pricing: Rules and Practice", available at: <https://transferpricingasia.com/wp-content/uploads/2019/11/Transfer-Pricing-Rules-Practice-Version-1.0.pdf> (Accessed 05 July 2022).

11. Pavone, P. (2020), "Transfer pricing: Business or tax process? Difficult equilibrium between two dimensions", *Revista ESPACIOS*, Vol. 41 (Issue 05), available at: <https://www.revistaespacios.com/a20v41n05/a20v41n05p21.pdf> (Accessed 05 July 2022).

12. OECD (2020), "Discover the OECD. Better Policies for Better Lives", available at: <https://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf> (Accessed 05 July 2022).

13. OECD (2021), "OECD releases new transfer pricing profiles for 21 countries", available at: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-new-transfer-pricing-profiles-for-21-countries.htm> (Accessed 05 July 2022).

14. OECD (2022), "Transfer Pricing Country Profiles", available at: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm> (Accessed 05 July 2022).

15. Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 05 July 2022).

16. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "Recommendations for the implementation of the BEPS Action Plan (minimum standards)", available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (Accessed 05 July 2022).

17. OECD (2022), "What is BEPS?", available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Accessed 05 July 2022).

18. OECD (2021), "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (Accessed 05 July 2022).

19. OECD (2015), "Multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports", available at: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/cbc-mcaa.pdf> (Accessed 05 July 2022).

20. OECD (2022), "Action 13 Country-by-Country Reporting. Country monitoring", available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (Accessed 05 July 2022).

21. OECD (2020), available at: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/> (Accessed 05 July 2022).

22. OECD (2022), "OECD releases latest edition of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", available at: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-latest-edition-of-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm> (Accessed 05 July 2022).

23. OECD (2022), "Ukraine. Transfer Pricing Country Profile", available at: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-ukraine.pdf> (Accessed 05 July 2022).

24. PWC (2014), "Transfer Pricing Policy. Paving the way for the journey ahead", available at: <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/tax-bite-march-2014.pdf> (Accessed 05 July 2022).

Стаття надійшла до редакції 07.07.2022 р.