

УДК 336.227.3:004.8:339.9(477)

DOI: 10.60022/3(6)-34S

Терпицький Едуард Леонідович

кандидат економічних наук

асистент кафедри світового господарства і міжнародних економічних відносин

Навчально-науковий Інститут міжнародних відносин

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Україна

Terpytskyi Eduard

PhD in Economics

Assistant Lecturer Chair of World Economy and International Economic Relations,

Educational and Scientific Institute of International Relations

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine

ORCID: 0009-0003-4447-323X

ВІД ФІСКАЛЬНОГО АУДИТУ ДО ЦИФРОВОГО КОМПЛАЄНСУ: ТРАНСФОРМАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті досліджується трансформація системи державного контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні в умовах воєнного стану, прискореної цифровізації та імплементації стандартів BEPS. Автор обґрунтовує поступовий відхід від традиційної фіскальної моделі аудиту до комплаєнс-моделі, заснованої на оцінці ризиків, що спирається на застосування Big Data, предиктивної аналітики, обробки природної мови та автоматизації комплаєнсу. Аналіз проведено з урахуванням рекомендацій ОЕСР, концепції Tax Administration 3.0 та практики окремих європейських держав. Особливу увагу приділено розвитку міжнародного співробітництва в межах автоматичного обміну податковою інформацією, а також удосконаленню процедур податкової визначеності через інститут попереднього узгодження цін (APA). Визначено основні виклики контролю за операціями з нематеріальними активами, послугами в межах груп компаній та реорганізацією бізнесу. На основі порівняльного аналізу досвіду країн Балтії — Естонії, Латвії та Литви — доведено, що ефективність цифрової трансформації залежить не лише від технологічного переоснащення, але й від прозорості контрольних процедур, якості адміністративного судочинства та рівня довіри між державою і платниками податків. Зроблено висновок, що передбачувана та прозора система ТЦУ є важливою передумовою підвищення інвестиційної привабливості України та її сталого розвитку в період повоєнного відновлення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податковий контроль, комплаєнс, BEPS, цифровізація, Big Data, штучний інтелект, CbCR, попереднє узгодження цін (APA), сталий розвиток.

FROM FISCAL AUDIT TO DIGITAL COMPLIANCE: THE TRANSFORMATION OF THE TRANSFER PRICING CONTROL SYSTEM IN UKRAINE

Abstract. This article examines the ongoing overhaul of Ukraine's transfer pricing (TP) control framework amid martial law, accelerating digitalization, and the adoption of BEPS standards. It argues that Ukrainian tax administration is shifting from a predominantly fiscal audit posture toward a risk-oriented compliance model that leverages Big Data, predictive analytics, natural language processing, and compliance automation to prioritise interventions and reduce unnecessary burdens on low-risk taxpayers. Drawing on OECD guidance, the Tax Administration 3.0 paradigm, and selected European practices, the study assesses how automated information exchange (including CbCR) and preventive instruments, such as advance pricing agreements (APAs), can strengthen tax certainty. The paper highlights three technical pillars of the transformation: predictive analytics for forward-looking risk selection; text analytics to reconcile contractual and factual evidence in functional analyses; and "mirror" data architectures that enable seamless, machine-readable reconciliation between taxpayers' systems and tax authorities. It identifies persistent challenges in controlling transactions involving intangible assets, intra-group services and business restructuring, and stresses that



technological upgrades must be accompanied by transparent procedures, robust administrative justice and trust building between the state and taxpayers. A comparative review of Estonia, Latvia and Lithuania shows that digital tools deliver results only when paired with institutional reforms. The article concludes that a predictable, transparent TP regime is a strategic prerequisite for restoring investor confidence and supporting Ukraine's sustainable post-war recovery.

Keywords: *transfer pricing, tax control, compliance, BEPS, digitalization, Big Data, artificial intelligence, CbCR, advance pricing agreement (APA), sustainable development.*

Постановка проблеми. Традиційна парадигма контролю за трансфертним ціноутворенням (ТЦУ) в Україні, що тривалий час базувалася на суцільних перевірках і репресивному підході, демонструє свою обмеженість в умовах експоненційного зростання обсягів транзакцій, ускладнення бізнес-моделей та глобалізації економічних зв'язків. Воєнний стан, який спричинив безпрецедентну релокацію бізнесу й трансформацію ланцюгів постачання, актуалізував питання не лише фіскальної ефективності, а й виживання підприємств, що вимагає від держави передбачуваності та визначеності.

Виникає нагальна потреба у переосмисленні ролі податкового органу: від суто контролера до сервісного партнера, який стимулює добровільне дотримання правил (комплаєнс) за допомогою сучасних цифрових інструментів. Це переосмислення має безпосередню проєкцію на порядок денний сталого розвитку: прозора, передбачувана й технологічна система податкового контролю є передумовою залучення інвестицій, відновлення довіри та стійкості національної економіки в повоєнний період.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічну основу дослідження трансфертного ціноутворення закладено в керівних настановах ОЕСР, що визначають принцип «втягнутої руки», методи ціноутворення та підходи до контролю за нематеріальними активами та реструктуризацією функцій, ризиків і активів у межах групи компаній [1]. Практичні аспекти міжнародного ТЦУ, зокрема його взаємозв'язок із митною вартістю, ґрунтовно розкрито у працях М. Дурста [7]. Питання цифрової трансформації податкового адміністрування, застосування технологій великих даних та штучного інтелекту у фіскальному контролі дослідила Н. Пантелеєва [6], тоді як управління податковим комплаєнс-ризиком в умовах воєнного стану обґрунтовано в праці Т. Єфименко, Ю. Іванова та В. Карпової [5].

Особливості ТЦУ в умовах воєнного стану досліджено І. Сидор [15]; емпіричну оцінку поведінкових ефектів реформ надано у праці В. Валігури, І. Сидор та колег, які на основі регресійного аналізу за даними 2015–2023 рр. встановили зниження обсягу контрольованих операцій приблизно на 30 % унаслідок воєнних дій за одночасного зростання добровільних самостійних коригувань [16]. Прикладні аспекти комплаєнсу узагальнено в галузевих оглядах провідних консалтингових компаній [8].

Водночас поза межами наявного наукового дискурсу залишається комплексний аналіз трансформації самої моделі податкового контролю за ТЦУ — переходу від фіскального аудиту до цифрового комплаєнсу, — а також порівняння українського шляху з досвідом країн Балтії, які подолали схожий пострадянський трансформаційний цикл. Недостатньо дослідженими є й превентивні механізми податкової визначеності (АРА) та правові колізії строків давності в українському контексті. Звернення до зазначеної проблематики визначає актуальність і наукову новизну статті.

Метою статті є комплексний аналіз трансформації системи контролю за ТЦУ в Україні, визначення ключових векторів її розвитку (від фіскального нагляду до цифрового комплаєнсу) та оцінка впливу цієї трансформації на забезпечення балансу державних і приватних інтересів в умовах глобальних викликів. Окремим завданням є виокремлення релевантних для України уроків із досвіду країн Балтії.

Виклад основного матеріалу. *1. Нова парадигма податкового контролю: ризикоорієнтованість і комплаєнс.* Еволюція контролю за ТЦУ в Україні відображає глобальний тренд, описаний в аналітичних настановах ОЕСР [1]. Відхід від принципу «знайти порушення будь-якою ціною» до стимулювання добровільного дотримання правил є наріжним каменем нової стратегії Державної податкової служби (ДПС) України. Це проявляється у диференційованому підході до платників: суб'єкти з високим рівнем комплаєнсу, які подають якісну документацію та звітність у розрізі країн, отримують менший тягар адміністративного тиску, натомість ресурси органу концентруються на платниках із найвищими ризиками ухилення від оподаткування.

Цей перехід є не лише технічним, а й культурним, оскільки вимагає зміни менталітету як податкових інспекторів, так і фахівців бізнесу. Як наголошують Т. Єфименко, Ю. Іванов та В. Карпова, управління комплаєнс-ризиком стає самостійним завданням податкового адміністрування, особливо в умовах воєнного стану, коли розширення податкових пільг потребує посиленого контролю за їх правомірним використанням [5]. В українських реаліях воєнного часу такий підхід набуває особливого значення: держава, яка демонструє готовність до діалогу й передбачуваності, зміцнює фіскальну базу

через довіру, а не лише через санкції.

2. *Цифровізація як фундамент нового контролю: Big Data та штучний інтелект.* Технологічною основою описаної трансформації є цифровізація. Упровадження фахівцями ДПС інструментів класу Big Data TP, здатних обробляти великі масиви структурованих (митні декларації, фінансова звітність, звіти про контрольовані операції) та неструктурованих даних, знаменує якісний прорив у діяльності служби [6]. Якщо раніше аудит однієї великої компанії міг тривати роками, то тепер система формує профіль ризику платника на основі аналізу тисяч транзакцій за значно коротший час. За інформацією ДПС, це супроводжується суттєвим зростанням продуктивності контрольних заходів у 2025–2026 рр. [9], що відбувається на тлі скасування мораторію на більшість перевірок і відповідного зростання податкових донарахувань та спорів [17].

Масштаб застосування штучного інтелекту вже вийшов за межі пілотних ініціатив. За даними ОЕСР, його використовують понад 70 % податкових адміністрацій, що були досліджені в огляді організації за 2025 рік, причому найпоширенішим напрямом є виявлення ухилення від оподаткування та шахрайства, за яким ідуть процеси оцінювання ризиків; близько 85 % адміністрацій підтверджують наявність кадрів, навичок та інфраструктури для аналізу великих даних, застосовуючи їх для підвищення рівня дотримання податкових обов'язків (89 %), виявлення тенденцій (79 %) і прогнозування надходжень (64 %) [19]. Порівняльні дані ОЕСР засвідчують, що частота використання віртуальних асистентів і штучного інтелекту серед досліджених адміністрацій майже подвоїлася порівняно з 2018 р. [18]. Для цілей ТЦУ найбільш значущими є три напрями, які доцільно розглянути окремо.

Предиктивна аналітика являє собою підхід до аналізу даних, за якого історичні дані слугують основою для побудови математичних моделей, що згодом застосовуються до поточних даних задля прогнозування майбутніх подій [22]. На відміну від описової аналітики, яка пояснює те, що вже сталося, предиктивні методи машинного навчання спрямовані на визначення того, що станеться далі [21]. Для податкового контролю це означає зміну самої логіки відбору: не «виявити порушення в минулому періоді», а «визначити, де порушення найімовірніше виникне».

Показовим є досвід Австрії. Федеральне міністерство фінансів застосовує машинне навчання щонайменше з 2014 р., а у 2016–2017 рр. створило спеціалізований Центр компетенцій із предиктивної аналітики (Predictive Analytics Competence Center, PACC), що зосередив свою діяльність на чотирьох напрямках: предиктивній, розширеній, податковій та митній аналітиці [21; 22]. Технологічно PACC працює за стандартом CRISP-DM і використовує гібридний підхід: імовірнісні моделі машинного навчання (кластеризація, класифікація, виявлення аномалій, аналіз мереж зв'язків) поєднуються з правилами, які формалізують експертні знання, а підсумкове рішення формує модульна система підтримки прийняття рішень, що присвоює справі бал ризику. Зокрема, механізм виявлення шахрайства «зниклого трейдера» налічує близько 150 правил, а переоцінка ризиків здійснюється двічі на місяць [21]. За повідомленнями Міністерства фінансів Австрії, застосування цих інструментів забезпечило додаткові надходження близько 185 млн євро у 2023 р. та близько 354 млн євро у 2024 р.

Принципово важливим є те, що використання таких методів отримало окрему законодавчу основу: у 2016 р. до § 114 Федерального податкового кодексу Австрії було внесено зміни, які уповноважили податкові органи здійснювати автоматизовану обробку персональних даних для цілей управління ризиками, водночас обмеживши її принципом пропорційності [21]. Це вказує на важливий для України висновок: предиктивні моделі потребують не лише технічного впровадження, а й чіткої правової підстави та меж застосування.

У сфері ТЦУ потенціал предиктивної аналітики полягає у прогнозуванні того, які контрольовані операції та галузі стануть зоною підвищеного ризику в наступному податковому періоді. Це дозволяє формувати план перевірок не за фактом поданої звітності, а на випередження — з урахуванням галузевої динаміки рентабельності, змін у структурі груп, появи нових посередницьких ланок чи зміни юрисдикцій контрагентів. Інституційні передумови в Україні вже формуються: на виконання Національної стратегії доходів до 2030 року [24] Кабінет Міністрів України запровадив експериментальний проєкт функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС, метою якого є впровадження міжнародних підходів, заснованих на оцінці ризиків податкового комплаєнсу [23].

Специфіка ТЦУ полягає в тому, що вагома частина доказової бази має текстову, а не числову природу. Функціональний аналіз, розподіл ризиків, обґрунтування ділової мети, опис ланцюга створення вартості викладаються в договорах, внутрішньогрупових угодах, локальній документації, майстер-файлі та внутрішніх політиках. Саме тому суто числовий бенчмаркінг не здатен виявити ключову ваду структури — розбіжність між задекларованим і фактичним станом речей.

ОЕСР фіксує, що зі зростанням технологічних спроможностей і внутрішньої експертизи методи на основі штучного інтелекту дедалі активніше застосовуються до неструктурованих масивів, зокрема текстів документів, аби виявляти зв'язки та обставини, які можуть свідчити про недотримання

податкових правил [19]. Австрійський РАСС поряд із машинним навчанням використовує технології текстового аналізу (text mining) — саме вони становлять технологічну основу цього напрямку.

Практична цінність обробки природної мови для ТЦУ полягає у зіставленні трьох рівнів опису однієї й тієї самої операції: функціонального профілю, задекларованого в документації; договірного розподілу функцій, активів і ризиків; фактичної поведінки сторін, зафіксованої в первинних документах і кореспонденції. Алгоритм здатен автоматично виявити суперечності між ними — наприклад, коли компанія позиціонується як дистриб'ютор з обмеженими ризиками, а умови її договорів фактично покладають на неї ринкові або кредитні ризики; коли діяльність, пов'язану з розробленням, удосконаленням, підтримкою, захистом і використанням нематеріального активу (DEMPE), задекларовано за кордоном, тоді як договірні положення свідчать про локальне прийняття ключових рішень; або коли типові формулювання внутрішньогрупових угод механічно перенесено з іншої юрисдикції без урахування фактичної моделі діяльності.

Водночас межі цього інструменту слід окреслити чітко. Обробка природної мови не здійснює юридичної кваліфікації: її результатом є гіпотеза про невідповідність, яка потребує перевірки інспектором і не може самостійно слугувати підставою для донарахувань. Для України додатковими обмеженнями є двомовність документообігу та необхідність формування якісних наборів даних українською та англійською мовами для потреб машинного навчання, а також неоднозначність юридичної термінології, що ускладнює автоматичну інтерпретацію договірних конструкцій.

Теоретичною основою третього напрямку є концепція ОЕСР «Tax Administration 3.0», яка передбачає поступовий перехід до «безшовного» (seamless) оподаткування, за якого податкові процеси вбудовуються у «природних системах» платників, що використовуються ними для ведення бізнесу й здійснення операцій, замість перенесення даних із власних систем бізнесу у формати податкового органу [20]. Зрушення в цьому напрямі вже відчутні: близько 80 % досліджених податкових адміністрацій отримують дані безпосередньо з бізнес-систем платників, а приблизно 40 % здатні попередньо заповнювати декларації з ПДВ завдяки системам електронних рахунків [19].

«Дзеркальність» у цьому контексті означає, що первинні дані існують в обох сторін у єдиному стандартизованому форматі: податковий орган працює не з реконструйованими поясненнями платника, а з тим самим масивом, що й сам платник. В Україні втіленням цього підходу є стандартний аудиторський файл SAF-T UA та інформаційно-комунікаційна система «Е-аудит», ІТ-рішення для яких розробляються в межах Національної стратегії доходів [24]. За оцінками ДПС, очікуваними ефектами є скорочення часу перевірок, ризикоорієнтований відбір, зменшення впливу людського фактора та стандартизація процедур, що робить контроль більш передбачуваним для бізнесу [9].

Для ТЦУ наслідок є цілком конкретним: за наявності «дзеркального» масиву даних дискусія між платником і контролюючим органом зміщується з процедурного питання «де дані та чи повні вони?» у змістовну площину «як інтерпретувати методологію?» — тобто до обґрунтованості вибору методу, зіставності операцій, коректності функціонального аналізу та розподілу ризиків. Це скорочує тривалість перевірок і водночас підвищує вимоги до аналітичної кваліфікації обох сторін. Зворотною стороною є суттєве підвищення вимог до якості даних самого бізнесу: «дзеркальна» модель передбачає єдину версію обліку, придатну до автоматизованого зчитування, що потребує інвестицій в облікові системи, особливо для середніх компаній.

Водночас слід наголосити на ризиках, які супроводжують усі три напрями. Насамперед це проблема пояснюваності: моделі типу «чорної скриньки» здатні вказати на ризик, але не пояснити його природу. Емпіричне дослідження австрійської практики засвідчило, що частина аудиторів не завжди могла реконструювати підстави, за якими система відібрала справу для перевірки, що знижує якість подальшого доведення [21]. Другим ризиком є упередженість: модель, навчена на історичних даних, відтворює наявні в них викривлення, а отже, схильна систематично концентрувати увагу на певних галузях чи типах платників. Третім є ефект «якоря» — небезпека того, що інспектор зосередиться виключно на позначених алгоритмом ділянках, оминувши інші суттєві обставини справи. Ускладнює валідацію й тривалий цикл зворотного зв'язку: результат перевірки стає відомим лише через півроку або пізніше, що уповільнює вдосконалення моделей [21]. До цього додаються загальні застереження щодо автоматизованого прийняття рішень у податковій сфері, зокрема необхідність правових запобіжників і людського контролю [25], а також гострі питання кібербезпеки та захисту комерційної таємниці платників, критичні для збереження довіри до цифрового контролю.

3. Нові вектори аудиту: нематеріальні активи, реструктуризація та людський капітал. Цифрові інструменти дозволили перенести фокус контролю з простих товарних операцій на найскладніші об'єкти — нематеріальні активи (роялті, ліцензії) та процеси структурної реорганізації діяльності компаній [1]. Це є прямою відповіддю на виклики BEPS, де розмивання бази через нематеріальні активи є ключовою проблемою. В Україні вона загострилася через війну: масові випадки «вимушеної» реструктуризації,

коли функції, ризики та персонал переміщуються за кордон, нерідко використовуються для формального обґрунтування зменшення оподаткованого прибутку.

За вказаних обставин стає критично важливим функціональний аналіз. Податковий орган вже не просто порівнює ціну, а ставить питання: чи була б така реструктуризація проведена між непов'язаними особами за аналогічних умов? Це вимагає від бізнесу не лише фінансового, а й стратегічного обґрунтування рішень. Окремою категорією є внутрішньогрупові послуги, де необхідно довести факт реального надання послуги та отримання вигоди, що ускладнюється в умовах дистанційної роботи й розпорошеності команд.

4. *Стирання кордонів: Україна в системі глобального обміну інформацією (CbCR).* Ізольований національний контроль за ТЦУ стає анахронізмом. Імплементация трирівневої звітності (локальна документація, майстер-файл, звіт у розрізі країн) та приєднання України до міжнародного автоматичного обміну інформацією [2; 3; 4] зробили податкову прозорість реальністю. Українські податкові органи вперше отримали можливість бачити глобальну картину розподілу прибутку, сплачених податків і чисельності персоналу транснаціональної групи в усіх юрисдикціях її присутності.

Це руйнує асиметрію інформації, яка була головною перевагою бізнесу над контролюючим органом: ризик-аналіз тепер може здійснюватися на основі даних, отриманих напряму від іноземних юрисдикцій, без запитів до платника. Формується новий рівень невідворотності відповідальності за агресивне податкове планування, що водночас вимагає від ДПС високої компетенції для коректної інтерпретації глобальних даних.

5. *Податкова визначеність як послуга: інститут попереднього узгодження цін (APA).* Логічним продовженням комплаєнс-підходу є розвиток превентивних механізмів, ключовим серед яких є попереднє узгодження ціноутворення (Advance Pricing Agreement, APA) [1]. По суті, APA — це податкова визначеність, оформлена як адміністративна послуга: платник заздалегідь узгоджує з державою методологію ціноутворення на 3–5 років, мінімізуючи ризик майбутніх донарахувань. В Україні цей інструмент поки перебуває на стадії становлення, що пояснюється складністю та вартістю процедури, а також недостатньою довірою бізнесу до податкових органів.

Натомість у світовій практиці, особливо в країнах із розвиненою податковою культурою, APA є одним із найзатребуваніших інструментів. Стимулювання розвитку APA в Україні, могло б стати потужним сигналом для стратегічних інвесторів про стабільність податкового режиму навіть в умовах війни.

6. *Правова темпоральність: проблема строків давності як виклик для комплаєнсу.* Особливістю українського правового поля є семирічний строк давності для ТЦУ, який унаслідок законодавчого призупинення перебігу строків під час пандемії COVID-19 та воєнного стану фактично поширює контрольні повноваження на операції 2015–2016 рр. [4]. Ця ситуація створює суперечність із самою ідеєю цифрового комплаєнсу та податкової визначеності: бізнес, що інвестує в сучасні системи управління даними для майбутніх періодів, одночасно змушений нести непропорційно високі витрати на підтримку архівної документації та захист позицій за операціями десятирічної давнини.

Виникає правова колізія між правом держави на донарахування та принципом правової визначеності, що є складовою верховенства права. Розв'язання цієї проблеми потребує не технічного, а політико-правового рішення, яке встановило б розумний баланс інтересів держави та платників і водночас узгоджувалося б із загальним курсом на передбачуваність фіскального середовища.

7. *Порівняльний підхід: досвід країн Балтії.* Країни Балтії є релевантною контрольною групою для України: вони мають спільне пострадянське минуле, успадкували схожі проблеми адміністрування та пройшли шлях до повноцінного членства в ЄС, здійснивши імплементацию директив ЄС і стандартів ОЕСР [1; 3]. Систематизоване узагальнення їхнього досвіду, що ґрунтується на офіційних матеріалах податкових органів [10; 11; 12] та галузевих оглядах [13], представлено у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльне узагальнення моделей контролю за ТЦУ в Україні та країнах Балтії

Аспект	Україна (поточний стан)	Латвія	Литва	Естонія
Основний фокус	Перехід від фіскального до комплаєнс-контролю	Жорсткий ризикоорієнтований аудит	Цифровий превентивний моніторинг	Контроль транзакцій, що маскують дивіденди
Цифрові інструменти	Big Data TP (етап впровадження)	Автоматизований бенчмаркінг	Інтегрована система i.MAS	Повністю електронний документообіг

Продовження таблиці 1

Судова практика	Формує стандарти доказування, «очисна» функція	Відносно формалізована	Спеціалізована, передбачувана, ефективна	Незначна кількість спорів через саму модель податку
Ключовий виклик	Правова колізія строків, якість даних, кадри	Подолання адміністративного формалізму	Баланс між автоматизацією та дискрецією	Релевантність моделі лише для розподіленого прибутку

Джерело: складено автором на основі [10; 11; 12; 13]

Естонія демонструє найбільш радикальну модель: податок на виведений капітал оподатковує прибуток лише в момент розподілу, що нівелює значну частину стимулів для агресивного ТЦУ. Фокус контролю зміщується на операції, які маскують дивіденди (надмірні роялті чи відсотки), а Податково-митний департамент (ЕМТА) робить акцент на глибокому аналізі небагатьох ризикових компаній замість масових перевірок [10]. Для України цей досвід є радше стратегічним орієнтиром майбутньої реформи, ніж тактичною рекомендацією.

Латвія пройшла шлях, близький до українського: після кризи 2008 р. було посилено контроль за ТЦУ, створено спеціалізований підрозділ у Службі державних доходів (VID), запроваджено обов'язкову трирівневу звітність та автоматизований бенчмаркінг на базах даних. Особливістю є ризикоорієнтований відбір, за якого ймовірність і глибина перевірки залежать від профілю ризику платника, а найпильніша увага приділяється тривало збитковим компаніям, виплатам до низькоподаткових юрисдикцій та змінам у моделі ціноутворення [11]. Латвійський досвід засвідчує: упровадження системи ризиків без зміни адміністративної культури на місцях призводить до формального заповнення анкет без реального аналізу.

Литва є показовим прикладом у контексті цифровізації: Державна податкова інспекція (VMI) впровадила Розумну систему податкового адміністрування (Smart Tax Administration System, i.MAS) з підсистемами електронних рахунків-фактур, накладних та стандартного аудиторського файлу (i.SAF, i.VAZ, i.SAF-T). Ця система забезпечує органу транзакційну прозорість, дані якої використовуються для крос-звірок, моніторингу комплаєнсу та ризик-аналізу [12]. Не менш важливим є інституційний вимір: у Литві функціонує спеціалізована система адміністративних судів (окружний адміністративний суд і Верховний адміністративний суд Литви), до юрисдикції яких належать податкові спори, що підвищує якість і передбачуваність судової практики [14]. Досвід Литви показує, що інвестиції в судову систему є таким самим елементом трансформації ТЦУ, як і інвестиції у Big Data.

8. *Майбутнє контролю: компетенції замість повноважень.* Трансформація інструментів неминуче веде до трансформації суб'єктів контролю. Інспектор майбутнього — це не стільки чиновник із владними повноваженнями, скільки аналітик даних, який володіє навичками роботи зі штучним інтелектом, розуміє економічний сенс бізнес-моделей і здатен вести аргументований діалог. Це породжує для ДПС новий виклик — «війну за таланти»: держава має конкурувати з приватним сектором за фахівців, здатних працювати на стику податкового права, фінансів та Data Science.

Відповіддю має стати не лише підвищення заробітних плат, а й створення сучасного, технологічного та престижного робочого середовища. Показовим є досвід Латвії, де рішенням кадрової проблеми стали програми стажування та співпраці з університетами, що є цілком релевантним для України. Без цього будь-яке технологічне переоснащення ризикує залишитися неефективним через брак кваліфікованих кадрів.

Узагальнюючи балтійський досвід, можна виокремити три універсальні уроки для України. По-перше, технології без зміни культури є лише дорогим інструментом для старих практик: упровадження Big Data TP без перегляду ключових показників ефективності інспекторів не дасть очікуваного результату. По-друге, судова реформа є невід'ємною частиною трансформації системи податкового контролю, оскільки передбачувана й справедлива судова практика є найкращим стимулом для добровільного комплаєнсу. По-третє, прозорість алгоритмів є умовою довіри з боку платників: публікація методології систем ризик-аналізу знімає проблему «чорної скриньки» та зміцнює довіру до цифрового контролю.

Висновки. Проведений аналіз засвідчує, що реформування контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні відбувається не як самодостатня адміністративна ініціатива, а як відповідь на сукупність зовнішніх викликів, що поступово вичерпали ресурс традиційної фіскальної моделі. Найпотужнішим із них стала війна, яка через масову релокацію бізнесу, вимушену реструктуризацію та розрив усталених ланцюгів постачання перетворила аналіз передачі функцій і ризиків на пріоритетне, а не периферійне завдання податкового органу. Паралельно цифровізація економіки та доступність

технологій великих даних зробили суцільні перевірки анахронізмом, а приєднання України до глобального автоматичного обміну інформацією (CbCR) зруйнувало інформаційну асиметрію, на якій десятиліттями будувалося агресивне податкове планування. Саме ці виклики, а не абстрактне прагнення до модернізації, формують реальний порядок денний реформ.

У цих умовах перед Державною податковою службою постає низка взаємопов'язаних завдань. Першочерговим є перехід від каральної логіки до сервісно-комплаєнсної моделі, у якій ресурси зосереджуються на платниках із найвищими ризиками, а сумлінний бізнес отримує передбачуване й необтяжливе середовище. Це потребує розбудови аналітичної спроможності — не лише впровадження інструментів Big Data, а й формування нового типу фахівця, здатного працювати на стику податкового права, фінансів та аналізу даних, що загострює конкуренцію з приватним сектором за кваліфіковані кадри. Окремим завданням постає ускладнення об'єкта контролю: зміщення фокусу на нематеріальні активи, внутрішньогрупові послуги та реструктуризацію бізнесу вимагає глибокого функціонального й економічного аналізу, а не формального зіставлення цін. Не менш важливим є розвиток превентивних механізмів податкової визначеності, насамперед інституту попереднього узгодження ціноутворення (APA), який в Україні досі залишається радше нормативною можливістю, ніж дієвою практикою.

Водночас технологічне переоснащення саме по собі не гарантує успіху реформи. Досвід країн Балтії, передусім Литви та Латвії, переконливо демонструє, що цифрові інструменти без зміни адміністративної культури, реформи адміністративного судочинства та прозорості алгоритмів контролю лише відтворюють старі практики в новій оболонці. Для України це означає потребу синхронного розв'язання правових колізій — насамперед щодо строків давності, які нині суперечать принципу правової визначеності, — а також забезпечення належної прозорості механізмів виявлення та оцінки податкових ризиків, що є необхідною умовою подолання ефекту «чорної скриньки» та відновлення довіри платників податків. Ці завдання мають політико-правовий, а не суто технічний характер, і без їх вирішення інвестиції в цифровізацію ризикують не дати очікуваної віддачі.

Зрештою, ефективність контролю за ТЦУ визначатиметься не кількістю донарахувань, а здатністю держави поєднати фіскальну результативність із передбачуваністю та довірою. В умовах повоєнного відновлення прозора, технологічна й правова визначена система трансфертного ціноутворення набуває стратегічного значення: вона стає не стільки інструментом наповнення бюджету, скільки сигналом для інвесторів про зрілість юрисдикції та однією з передумов сталого розвитку національної економіки.

Література

1. OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. 658 p.
2. OECD. 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.
3. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (DAC4). Official Journal of the EU. L 146, 03.06.2016. P. 8–21.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (ст. 39). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.04.2026).
5. Єфименко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. Фінанси України. 2022. № 4. С. 7–26. DOI: 10.33763/finukr2022.04.007.
6. Пантелєєва Н. Цифрова трансформація податкового адміністрування. Traektoriâ Nauki = Path of Science. 2022. Т. 8, № 1. С. 3035–3051. DOI: 10.22178/pos.78-9.
7. Durst M. C. International Transfer Pricing Basics. Arlington: Tax Analysts, 2021. 312 p.
8. Deloitte. Transfer Pricing Controversy Survey 2024. Deloitte Global, 2024.
9. Державна податкова служба України. Трансфертне ціноутворення: офіційний вебсайт. URL: <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 22.04.2026).
10. Estonian Tax and Customs Board (ETCB). Annual Review 2024. Tallinn: ETCB, 2025. URL: <https://www.emta.ee/en> (дата звернення: 22.04.2026).
11. State Revenue Service of the Republic of Latvia (Valsts ieņēmumu dienests, VID). Transfer pricing: official information. Riga: VID. URL: <https://www.vid.gov.lv/en> (дата звернення: 22.04.2026).
12. State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (VMI). Smart Tax Administration System (i.MAS). Vilnius: VMI. URL: <https://www.vmi.lt/cms/en/i.mas> (дата звернення: 22.04.2026).
13. PwC Baltics. Baltics Transfer Pricing Insights. 2026. URL: <https://www.pwc.com/lv/en/news/baltics-tp-insights-2026.html> (дата звернення: 22.04.2026).
14. Supreme Administrative Court of Lithuania (LVAT). Court System and Competence: official website.

Vilnius: LVAT. URL: <https://www.lvat.lt/en/court-system/competence/1021> (дата звернення: 22.04.2026).

15. Сидор І. П. Особливості трансфертного ціноутворення в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2023. № 4. С. 56–72.

16. Valihura V., Sydor I., Slatvinska M., Koval S., Vakulich I. Addressing Tax Fraud Through Transfer Pricing Mechanisms: Enhancing Ukraine's Public Finances. SSRN Working Paper. 2025. DOI: 10.2139/ssrn.5195391.

17. PwC Ukraine. Податкові спори та вирішення податкових спорів: ключові інсайти та результати міжнародного опитування. 2025. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2025/podatkovy-spory-doslidzhennia.html> (дата звернення: 22.04.2026).

18. OECD. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2024. DOI: 10.1787/2d5fba9c-en.

19. OECD. Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives. Paris: OECD Publishing, 2025. DOI: 10.1787/c076d776-en.

20. OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2020. DOI: 10.1787/ca274cc5-en.

21. Staudinger S., Schuetz C. G., Luketina M. Exploring the Use of Predictive Analytics by Austrian Tax Authorities: A Qualitative Study within the Task–Technology Fit Model. arXiv preprint arXiv:2507.15379. 2025. URL: <https://arxiv.org/abs/2507.15379> (дата звернення: 22.04.2026).

22. Austrian Federal Ministry of Finance (BMF). Predictive Analytics Competence Center. Vienna: BMF. URL: <https://www.bmf.gv.at/en/topics/combating-fraud/anti-fraud-units/pacc.html> (дата звернення: 22.04.2026).

23. Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі: постанова Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 № 854. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/79121.html> (дата звернення: 22.04.2026).

24. Національна стратегія доходів до 2030 року / Міністерство фінансів України. Київ, 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 22.04.2026).

25. International Monetary Fund. Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration. Technical Notes and Manuals. 2024. Vol. 2024, Iss. 006. Washington, D.C.: IMF, 2024.

References

1. OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. 658 p.

2. OECD. 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.

3. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (DAC4). Official Journal of the EU. L 146, 03.06.2016. P. 8–21.

4. Podatkovi kodeksi Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (st. 39). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennia: 22.04.2026).

5. Yefymenko T. I., Ivanov Yu. B., Karpova V. V. Podatkovi pilhy v umovakh voiennoho stanu: upravlinnia komplaiens-ryzykom. *Finansy Ukrainy*. 2022. № 4. S. 7–26. DOI: 10.33763/finukr2022.04.007.

6. Pantieliieva N. Tsyfrova transformatsiia podatkovoho administruvannia. *Traektoriâ Nauki = Path of Science*. 2022. Vol. 8, No. 1. P. 3035–3051. DOI: 10.22178/pos.78-9.

7. Durst M. C. International Transfer Pricing Basics. Arlington: Tax Analysts, 2021. 312 p.

8. Deloitte. Transfer Pricing Controversy Survey 2024. Deloitte Global, 2024.

9. Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. Transfertne tsinoutvorennia: ofitsiyni vebsait. URL: <https://tax.gov.ua/> (data zvernennia: 22.04.2026).

10. Estonian Tax and Customs Board (ETCB). Annual Review 2024. Tallinn: ETCB, 2025. URL: <https://www.emta.ee/en> (data zvernennia: 22.04.2026).

11. State Revenue Service of the Republic of Latvia (Valsts ieņēmumu dienests, VID). Transfer pricing: official information. Riga: VID. URL: <https://www.vid.gov.lv/en> (data zvernennia: 22.04.2026).

12. State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania (VMI). Smart Tax Administration System (i.MAS). Vilnius: VMI. URL: <https://www.vmi.lt/cms/en/i.mas> (data zvernennia: 22.04.2026).

13. PwC Baltics. Baltics Transfer Pricing Insights. 2026. URL: <https://www.pwc.com/lv/en/news/baltics-tp-insights-2026.html> (data zvernennia: 22.04.2026).

14. Supreme Administrative Court of Lithuania (LVAT). Court System and Competence: official website.

Vilnius: LVAT. URL: <https://www.lvat.lt/en/court-system/competence/1021> (data zvernennia: 22.04.2026).

15. Sydor I. P. Osoblyvosti transfertnoho tsinoutvorennia v umovakh voiennoho stanu. *Finansy Ukrainy*. 2023. № 4. S. 56–72.

16. Valihura V., Sydor I., Slatvinska M., Koval S., Vakulich I. Addressing Tax Fraud Through Transfer Pricing Mechanisms: Enhancing Ukraine's Public Finances. SSRN Working Paper. 2025. DOI: 10.2139/ssrn.5195391.

17. PwC Ukraine. Podatkovi spory ta vyrishennia podatkovykh sporiv: kliuchovi insaity ta rezultaty mizhnarodnoho opytuvannia. 2025. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2025/podatkovi-spory-doslidzhennia.html> (data zvernennia: 22.04.2026).

18. OECD. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2024. DOI: 10.1787/2d5fba9c-en.

19. OECD. Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives. Paris: OECD Publishing, 2025. DOI: 10.1787/c076d776-en.

20. OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2020. DOI: 10.1787/ca274cc5-en.

21. Staudinger S., Schuetz C. G., Luketina M. Exploring the Use of Predictive Analytics by Austrian Tax Authorities: A Qualitative Study within the Task–Technology Fit Model. arXiv preprint arXiv:2507.15379. 2025. URL: <https://arxiv.org/abs/2507.15379> (data zvernennia: 22.04.2026).

22. Austrian Federal Ministry of Finance (BMF). Predictive Analytics Competence Center. Vienna: BMF. URL: <https://www.bmf.gv.at/en/topics/combating-fraud/anti-fraud-units/pacc.html> (data zvernennia: 22.04.2026).

23. Pro realizatsiiu eksperymentalnoho proiektu shchodo funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy (komplaiens-ryzykamy) v Derzhavnii podatkovii sluzhbi: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 25.07.2024 № 854. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/79121.html> (data zvernennia: 22.04.2026).

24. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku / Ministerstvo finansiv Ukrainy. Kyiv, 2023. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (data zvernennia: 22.04.2026).

25. International Monetary Fund. Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration. Technical Notes and Manuals. 2024. Vol. 2024, Iss. 006. Washington, D.C.: IMF, 2024.

Отримано: 30.04.2026

Прийнято до публікації: 30.05.2026

Опубліковано: 01.06.2026