

DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-2\(108\)-103-108](https://doi.org/10.26642/jen-2024-2(108)-103-108)
УДК 657.347.7

І.В. Орлов, д.е.н., проф.
Закарпатський угорський Інститут імені Ференца Ракоці II
Д.М. Захаров, доктор філософії
Державний університет «Житомирська політехніка»

Розвиток міжнародної системи оподаткування: аналіз історичних етапів

У статті проведено аналіз історичних етапів розвитку міжнародної системи оподаткування, приділяючи особливу увагу ролі трансфертного ціноутворення. Розглянуто еволюцію правил, інструментів та методів протидії агресивному податковому плануванню, зокрема трансфертному ціноутворенню.

Проведено аналіз змін у підходах до розмивання податкової бази та переміщення прибутку транснаціональними корпораціями та у відповідних реакціях міжнародних організацій та національних податкових органів на запобігання трансфертного ціноутворення. Досліджено передумови виникнення та ефективність сучасних підходів у протидії трансфертному ціноутворенню, враховуючи проєкт Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (BEPS) та двоступеневе рішення (Two-Pillar Solution).

У публікації висвітлено неспівмірність міжнародної системи оподаткування з сучасними викликами цифрової економіки. Швидкий розвиток цифрових технологій породжує нові форми бізнесу, які важко адаптувати до існуючих податкових рамок. Проблеми, пов'язані з визначенням місця прибутку в цифровому середовищі та обчисленням справедливого оподаткування для транснаціональних корпорацій, стають на заваді досягненню балансу міжнародної податкової системи. Аналізуються не тільки фіскальні наслідки, але й вплив на міжнародну торгівлю та розподіл податкових надходжень. Завдяки системному погляду на історичний контекст міжнародної системи оподаткування, в статті виокремлено ключові тенденції та виклики, що визначають ефективність і стійкість сучасної міжнародної системи оподаткування в умовах глобалізації та цифрової економіки.

Ключові слова: BEPS; трансфертне ціноутворення; оподаткування; двоступеневе рішення; Two-Pillar Solution; ОЕСР.

Постановка проблеми. Трансфертне ціноутворення створює серйозні виклики як для міжнародної економічної системи, так і для національних економік через потенціал спотворення міжнародної торгівлі, інвестиційних рішень і розподілу податкових надходжень. Практика трансфертного ціноутворення стосується встановлення неринкових цін на товари для контрольованих компаній, недобросовісної маніпуляції з управлінням нематеріальними активами та інтелектуальною власністю. Проте головною причиною, чому трансфертне ціноутворення є серйозною проблемою для економіки, є його вплив на податкові надходження. Транснаціональні корпорації (ТНК) можуть застосовувати агресивні стратегії податкового планування та трансфертного ціноутворення, щоб перевести прибутки з юрисдикцій із високим рівнем оподаткування до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування, що призведе до зменшення загальних податкових зобов'язань компанії. Це не лише підриває фіскальну політику країни з високими податками, але й створює нерівні умови для підприємств, які не можуть використовувати подібні методи. Крім того, практика трансфертного ціноутворення може спотворювати економічні показники та статистику. Оскільки фінансові звіти часто використовуються як основа для економічного аналізу та формулювання політики, неточне ціноутворення внутрішньофірмових операцій може спотворити економічні показники та конкурентоспроможність окремих підприємств і цілих галузей. Це спотворення може перешкодити розробці ефективної економічної політики та поставити під загрозу надійність економічних даних.

Складність регулювання трансфертного ціноутворення та неузгодженість глобальних інструкцій ускладнюють ефективне вирішення цієї проблеми. Попри впровадження різних ініціатив протидії трансфертного ціноутворення, зокрема проєкту ОЕСР щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку 2013 року, міжнародна система оподаткування не відповідає на існуючі виклики.

Центральна проблема полягає в розподілі доходів ТНК між країнами, де вони працюють, враховуючи конфлікт між національним оподаткуванням і глобальними операціями ТНК. Правила трансфертного ціноутворення, що визначають методи розподілу прибутку, є основними у вирішенні цього завдання. Незважаючи на те, що ТНК працюють як інтегровані глобальні організації, вони складаються з численних юридично відокремлених філій.

Податковий орган кожної країни має справу з місцевими суб'єктами господарювання, використовуючи їхні рахунки як основу під час визначення прибутку. Складнощі, пов'язані з цією структурою, ускладнюють встановлення справедливих і ефективних правил розподілу прибутку на міжнародному рівні. У статті вивчається історія міжнародного корпоративного оподаткування, в контексті того як еволюціонували правила, інструменти та методи протидії трансфертному ціноутворенню.

Аналіз досліджень і публікацій. Агресивне податкове планування та трансфертне ціноутворення є предметом широкого кола наукових досліджень. Зростаючий вплив трансфертного ціноутворення як на міжнародну систему оподаткування, так і на національні посилює важливість досліджень у цьому напрямі. Вивченню механізмів, наслідків та відповіді регуляторів на протидію агресивному податковому плануванню, зокрема трансфертного ціноутворення, присвячені праці С.Піціото [2], М.Дарст [6], Е.Баїстрочі [2]. Основний акцент досліджень спрямований на вивчення еволюції міжнародних податкових правил. Спільний висновок цих досліджень простежується в тому, що розвиток міжнародної системи оподаткування переходить від загальних рекомендацій про справедливий розподіл прибутку до комплексного фокусування на внутрішньофірмових операціях. Методи, які впроваджувалися для уникнення недобросовісної конкуренції та трансфертного ціноутворення, вважаються непрактичними та неефективними, що призвело до появи пропозицій спрощених альтернатив. Особливу увагу в питанні протидії практикам агресивного податкового планування варто приділити країнам, що розвиваються, які стикаються з проблемами в оподаткуванні транснаціональних корпорацій [10, 12]. Загалом дослідження інструментів та методів агресивного податкового планування відображає мультидисциплінарний підхід, що включає ідеї з економіки, бухгалтерського обліку, фінансів, права та державної політики.

Окремі дослідження аналізують роль податкових гаваней, маніпуляції трансфертним ціноутворенням і складних корпоративних структур як поширених інструментів агресивного податкового планування [7, 3]. Науковці часто аналізують конкретні випадки, такі як гучні корпоративні схеми ухилення від сплати податків, щоб проілюструвати практичні наслідки цих стратегій. Особливо актуальними є дослідження впливу нормативно-правових ініціатив щодо запобігання трансфертного ціноутворення. Науковці оцінюють ефективність існуючого податкового законодавства зокрема проект BEPS, у стримуванні агресивного податкового планування. Оцінки часто розглядають виклики, пов'язані з транскордонним оподаткуванням, і необхідність скоординованих глобальних зусиль [9, 19–21].

Мета статті – визначити ефективні рішення з протидії розмиванню податкової бази та переміщення прибутку на етапах розвитку міжнародної системи оподаткування.

Викладення основного матеріалу. Розвиток правил і норм з трансфертного ціноутворення та еволюція принципу «витагнутої руки» завжди були пов'язані зі складністю міжнародної податкової системи, особливо в частині регулювання прибутків транснаціональних корпорацій. Першочергові спроби забезпечити справедливий розподіл прибутку, використовуючи принцип «витагнутої руки» одразу висвітлювали проблеми цього розподілу та неможливість їх уникнення без створення уніфікованих рекомендацій щодо інструментів та методів розподілу прибутку.

Вважається, що першим нормативним документом, який з'явився як відповідь на виклики міжнародної системи оподаткування, є «The Revenue Act of 1928» [3]. Це положення заклало основи для коригування рахунків пов'язаних осіб. Подальший розвиток нормативного регулювання зосереджувався на вдосконаленні принципу «витагнутої руки». Пізніше визнання «трансфертного ціноутворення» продемонструвало його актуальність для внутрішніх трансфертів у транснаціональних корпораціях. Історична траєкторія підкреслює складну взаємодію між стратегіями управління та податковими міркуваннями в контексті багатонаціональних ділових операцій. Дослідження С.Піціото виокремлює етапи розвитку трансфертного ціноутворення, зазначені в таблиці 1. Історичний контекст (табл. 1) розкриває походження та еволюцію викликів щодо трансфертного ціноутворення в міжнародній податковій системі. Зосередженість на ціноутворенні товарів була спрямована на стимулювання конкурентоспроможності між виробничими підрозділами, зберігаючи при цьому переваги внутрішньогосподарських розрахунків. Виникнення проблем у 1970-х роках спостерігається до ініціатив США щодо внесення змін до міжнародних податкових правил, базуючись на практиці, яка застосовується американськими ТНК [2]. В цих рекомендаціях були висунуті пропозиції щодо оподаткування міжнародного доходу компанії, ідентифікації ТНК як єдиного суб'єкта господарювання, оцінки контрольованих операцій з метою оподаткування.

Варто зазначити, що більш значущою була проблема переміщення прибутків у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування – «офшорні зони». Відповідно основні методи ухилення від сплати податків історично включали створення «офшорних компаній», які діяли як власники активів, особливо нематеріальних, або розпоряджалися ліцензіями на використання об'єктів інтелектуальної власності.

Нарахування роялті, відсотків і комісій зменшувало прибуток до оподаткування від операційних філій. Такі платежі стратегічно спрямовувалися через бенефіціарного власника в країнах зі сприятливими податковими умовами, що зрештою дозволяло базовій компанії утримувати ці кошти без оподаткування. Ці структури, описані у звітах ОЕСР у 1986 році, мали на меті мінімізувати податкові зобов'язання за допомогою різних засобів, враховуючи використання правил контрольованих іноземних компаній (КІК) [5].

Таблиця 1

Від розподілу прибутку до коригування трансфертного ціноутворення

Період	Національні рішення	Міжнародні рішення
<p>1915–1968</p> <p>Розподіл доходів ТНК заснований на широких повноваженнях податкових органів щодо коригування звітності</p>	<p>Великобританія (1915): дозволяється оцінювати пов'язаних юридичних осіб-резидентів та нерезидентів на основі відсотка обороту.</p> <p>США (1928): дозволяється перерозподіляти доходи пов'язаних компаній, «щоб запобігти ухиленню від сплати податків або чітко відобразити доходи» (розділ 482 Податкового кодексу США); правила посилюються на «принцип витягнутої руки».</p> <p>Франція (1933): дозволяється коригувати рахунки суб'єктів господарювання під спільним контролем, щоб відновити «опосередковано перераховані» прибутки (розділ 57 Податкового кодексу)</p>	<p>Договір Ліги Націй (1928): держава може оподатковувати прибуток бізнесу компанії-резидента та «постійне представництво» нерезидента.</p> <p>Доповідь Керролла (1933): виявляє, що держави використовують (i) «емпіричні методи» (наприклад, стандартну маржу прибутку як відсоток від обороту) та (ii) дробовий розподіл глобальних прибутків ТНК.</p> <p>Фінансовий комітет Ліги (1935): приймає типові положення, що дозволяє коригування прибутку, якщо умови між пов'язаними сторонами відрізняються від тих, які були б зроблені незалежними підприємствами</p>
<p>1968–1988</p> <p>Акцент зміщується на коригування цін трансакцій, також тих, які застосовуються до спільних факторів виробництва (капітал, нематеріальні активи, управління ризиками), замість того, щоб розглядати їх як накладні витрати, які варто розділити.</p> <p>Прийняття в США глобального формулярного розподілу прибутку викликає негативну реакцію з боку неамериканських ТНК і політичні дискусії</p>	<p>Положення США про трансфертне ціноутворення (1968): визначення порівнянних неконтрольованих цін; «cost plus» або «retail minus» методи.</p> <p>Робоча група ОЕСР (1967): відкидає підхід США, вважаючи неможливим формулювання загальних правил для визначення ціни на ринку.</p> <p>Дослідження Міністерства фінансів США (1973), Конгресу (1981), IRS (1984) показують, що на практиці «порівняльні» ціни важко знайти, що призводить до частого використання інших методів. Конгрес закликає Казначейство розглянути формулярний розподіл</p>	<p>Дебати про силу ТНК, враховуючи трансфертне ціноутворення.</p> <p>Рада ОЕСР ініціює вимогу щодо формування звіту про трансфертне ціноутворення.</p> <p>Доповідь Комітету ОЕСР з фінансових питань щодо трансфертного ціноутворення (1979) переважно рекомендує підхід до положень США 1968 року</p>
<p>1988–1994</p> <p>Поява Рекомендацій ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення (TPG)</p>	<p>Податкова реформа США (1986): до розділу 482 додано критерій «відповідності доходу».</p> <p>White Paper Міністерства фінансів США (1988): пропонується новий метод розподілу прибутку, який породжує конфлікт в ОЕСР, що призводить до компромісу щодо додавання як методу транзакційної чистої маржі (TNMM), так і методу розподілу прибутку</p>	<p>ОЕСР приймає TPGs (1995): додає два нові методи, але відкидає розподіл за формулою та наголошує на аналізі кожного конкретного випадку</p>
<p>1995–2015</p> <p>Закріплення TPG і принцип незалежності.</p> <p>Правила, засновані на TPG, прийняті в усьому світі, спочатку країнами ОЕСР, потім економіками, що розвиваються, і країнами, що розвиваються</p>	<p>Країни ОЕСР ухвалюють нормативні акти, які здебільшого базуються на TPG, хоча деякі (наприклад, Франція, США) зберігають широкі законодавчі повноваження. Лише Бразилія (1998) обирає спрощений метод із застосуванням фіксованої маржі.</p> <p>Прийняття Індією TPG (2001) створює «вибух» судових процесів.</p> <p>Зростання спільноти фахівців з трансфертного ціноутворення.</p> <p>План дій BEPS враховує роботу з трансфертного ціноутворення, можливо, виходячи за межі принципу «витягнутої руки», хоча й відкидає формулярний розподіл</p>	<p>Огляди ОЕСР (2008–2010): подальше закріплення спеціального підходу та зосередження на ціноутворенні транзакцій і порівнянних показниках, наступуючи розподілом прибутку.</p> <p>Постійне зростання кількості міжнародних конфліктів і часу, необхідного для їх вирішення.</p> <p>Звіти про BEPS (2015): як і раніше наголошується на тому, щоб починати з транзакцій, хоча з посиленнями повноваженнями зміни їх характеристики, додаючи ще більше невизначеності та складності</p>

Джерело: [16]

Однак ефективність контрзаходів була обмеженою через бізнес-лобіювання та конкуренцію між країнами. При цьому такі способи ухилення від сплати податків були спрямовані не так на маніпулювання цінами на передачу фізичних товарів, а більше на переміщення прав власності на нематеріальні активи, або надання послуг. Термін «офшорні хаби» набув популярності як ключовий елемент у структурах великих транснаціональних корпорацій.

Період після 1968 року характеризується зміною в підходах щодо запобігання трансфертному ціноутворенню, а саме розробкою інструментів та методів визначення трансфертних цін. Впровадження цих методів мало на меті запропонувати рішення протидії агресивному податковому плануванню, яке має враховувати різні види бізнесу та галузеву специфіку. Оскільки міжнародні законодавчі ініціативи не встигали за викликами економіки, яка швидко розвивалася, зокрема через глобалізацію, уряди та податкові адміністрації впроваджували національні правила протидії агресивному податковому плануванню. Наприклад, щоб вирішити наявні проблеми, не викликаючи міжнародних суперечок, Міністерство фінансів США виступило проти розподілу прибутку за формулами. Натомість було прийнято обмеження використання методу порівняльної неконтрольованої ціни для точного порівняння та запроваджено метод порівняння прибутку, де застосовувалась еталонна норма прибутку до капітальних активів або інша відповідна база. Однак такий підхід, який приписував відносно низьку норму прибутку іноземним філіям американських ТНК, призвів до конфліктів в ОЕСР на початку 1990-х років.

Наступним етапом розвитку доцільно вважати впровадження перших міжнародних Принципів трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій у 1995 році (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations – TPG) [18]. У документі було рекомендовано п'ять методів трансфертного ціноутворення, враховуючи версію американського методу порівняльних прибутків, який називається методом транзакційної чистої маржі (TNMM). Принципи також запровадили метод розподілу прибутку, особливо корисний, коли порівнювані транзакції між незалежними сторонами були недоступні або коли операції пов'язаних сторін були сильно інтегровані.

Сьогодні вже можна зробити висновок, що запровадження Принципів 1995 року, спрямованих на запобігання ухиленням від сплати податків, не вирішило проблеми, а лише перезапустило схеми розмивання податкової бази та ускладнило структуру ТНК. Внаслідок публікації у 1998 році [13] звіту про шкідливу податкову конкуренцію було створено добровільний Кодекс ініціатив щодо покращення двостороннього обміну податковою інформацією. Останнім важливим зламом, який продемонстрував необхідність у зміні підходів, інструментів та методів економічної системи загалом та податкової зокрема, стала фінансова криза 2007–2008 років. У цей період було ініційовано низку пропозицій щодо радикальних підходів у боротьбі з ухиленням від сплати податків транснаціональними корпораціями.

Сучасний етап розвитку запобігання трансфертному ціноутворенню можна чітко вважати з 2013 року. У 2013 році ОЕСР розпочала роботу з впровадження проєкту «Розмивання бази та переміщення прибутку» (BEPS) [14]. Лідери G20 підтримали цей план дій, спрямований на реформування міжнародних податкових правил і оподаткування ТНК, «де відбувається економічна діяльність і створюється вартість». Проєкт містить загальний шаблон звітності для податкових адміністрацій за країнами. Проєкт BEPS дозволив створити глобальну систему звітності по країнах для ТНК з оборотом понад 850 мільйонів євро [14]. Ця система вимагає суворої експертної перевірки бізнесу, шляхом визначення кількісної оцінки активів, працівників, прибутків і податків, сплачених у кожній країні, де проводиться діяльність. Хоча звіти наразі доступні лише для відповідних податкових органів, планується потенційна публікація зведених даних, що ймовірно вплине на зміни в практиці оподаткування ТНК. Розвиток цифрової економіки кидає виклик традиційній системі міжнародного оподаткування. ТНК, які працюють у цій сфері, часто використовують нематеріальні активи та складні бізнес-моделі, що дозволяють масштабувати схеми з розмивання податкової бази та переміщення прибутку. Такі схеми висвітлюють обмеження існуючих систем оподаткування, зокрема їх нездатність ефективно забезпечувати справедливий розподіл податкового навантаження.

У 2021 році ОЕСР розробила нові правила запобігання трансфертному ціноутворенню – Two-Pillar Solution (двоступеневий інструмент) [15]. Очікується, що нові пропозиції ОЕСР щодо вдосконалення правил BEPS дадуть змогу вирішити проблеми оподаткування, які з'явилися внаслідок стрімкої цифровізації економіки. Запровадження нового підходу було викликане кількома ключовими факторами. По-перше, внутрішні недоліки традиційних податкових систем посилювались у зв'язку з цифровізацією економіки та ставали дедалі очевиднішими. Прив'язка до фізичної присутності як детермінанти оподаткованого доходу стала недостатньою для компаній, які ведуть бізнес переважно через цифрові канали. Ця прогалина уможливила переміщення прибутку, коли підприємства штучно маніпулювали своїми операціями, щоб мінімізувати свої податкові зобов'язання, тим самим розмиваючи національну податкову базу та ставлячи під загрозу фіскальну стійкість країни, де здійснювала свою діяльність.

По-друге, двоступеневий інструмент був задуманий як захист справедливості та рівних конкурентних умов. Цифровізація економіки сприяла розвитку сценарію, коли цифрові ТНК користуються непропорційно нижчими податковими умовами порівняно з їхніми «традиційними» колегами. Ця невідповідність не тільки підриває принцип справедливого оподаткування, але й перешкоджає

конкурентоспроможності нецифрового бізнесу. Двоступеневий підхід має на меті виправити цей дисбаланс, гарантуючи, що транснаціональні компанії, незалежно від своєї бізнес-моделі, сплачують справедливу частку податків на основі їх глобальної економічної діяльності.

По-третє, впровадження BEPS в 2013 році відіграло ключову роль для впровадження двоступеневого інструменту. Пропоновані положення про глобальний мінімальний податок, спрямований на ліквідацію агресивних практик податкового планування потенційно є суттєво важливим рішенням щодо запобігання переміщенню прибутку та сприяння більш справедливому розподілу податкового навантаження.

За результатами впровадження Two-Pillar Solution передбачається збільшення державних доходів. Перерозподіл правил оподаткування в межах першого інструменту (Pillar One) та глобального мінімального податку в межах другого (Pillar Two) створюють додаткові надходження до бюджетів країн. Ці ресурси можна спрямувати на найважливіші державні послуги, розвиток інфраструктури та соціальні програми, що зрештою сприятиме добробуту суспільства та економічному розвитку.

Особливо важливим під час впровадження двоступеневого підходу є міжнародне співробітництво. Розробка Two-Pillar Solution враховувала спільні зусилля понад 130 країн і юрисдикцій, що підкреслює глобальний консенсус щодо необхідності вирішення податкових проблем епохи цифрових технологій. Досвід імплементації базових правил BEPS демонструє, що така співпраця є необхідною умовою для вирішення нових викликів міжнародної податкової політики у глобалізованому економічному середовищі.

Таким чином, двоступеневий підхід являє собою багатогранну відповідь на гострі податкові виклики, пов'язані з цифровою економікою. Його імплементація була зумовлена необхідністю усунути невідповідність традиційних систем оподаткування, сприяти справедливості та рівним конкурентним умовам, вдосконалити практики BEPS, отримати додаткові доходи для країн та сприяти міжнародній співпраці. Хоча ефективність цього підходу ще варто повністю оцінити, його генезис, безсумнівно, відображає значний крок до більш справедливої та стійкої міжнародної податкової системи.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, історичний контекст розкриває еволюцію викликів у міжнародному трансфертному ціноутворенні. Зосереджуючись на контролі справедливого ціноутворення товарів та стимулювання конкурентоспроможності економік, міжнародна система оподаткування зіштовхнулася з проблемою виведення прибутків з оподаткування та створення офшорних зон. Переведення прибутку до юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування стало серйозною проблемою та перестало бути питанням, яке можна вирішити на національному рівні. Запровадження перших міжнародних Рекомендацій щодо трансфертного ціноутворення в 1995 році мало на меті вирішення проблем розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку. Запроваджені правила тоді не змогли вирішити проблему агресивного податкового планування, оскільки масштабність проблеми та інтереси ТНК дуже швидко адаптуватися до нових умов. Злам у міжнародній економіці 2007–2008 років висвітлив проблему ухилення від сплати податків, що призвело до ініціативи ОЕСР щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (BEPS) у 2013 році. Проект BEPS передбачав створення глобальної системи звітності для транснаціональних корпорацій та пропонував трансформаційні інструменти для урядів та податкових адміністрацій. Стрімкий розвиток цифрової економіки створив нові виклики традиційним системам оподаткування, що спонукало ОЕСР розробити нове рішення запобігання ТЦУ – Two-Pillar Solution. Це рішення має на меті виправити дисбаланс в оподаткуванні між цифровим і нецифровим бізнесом, забезпечивши чесну конкуренцію та більш справедливий розподіл податкового навантаження. Впровадження нових ініціатив потребує не лише внесення змін до законодавства, а також тісного міжнародного співробітництва, зокрема через укладання двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

References:

1. Autrey, R.L. and Bova, F. (2012), «Gray markets and multinational transfer pricing», *The accounting review*, Vol. 7 (2), pp. 393–421, [Online], available at: <http://www.jstor.org/stable/23245609>
2. Baistrocchi, Eduardo A. (2021), «The International Tax Regime and Global Power Shifts», *Virginia Tax Review*, Vol. 40, No. 02, [Online], available at: <https://ssrn.com/abstract=3701597>
3. Blakey, Roy G. (1928), «The Revenue Act of 1928», *The American Economic Review*, Vol. 18, No. 3, pp. 429–48, [Online], available at: <http://www.jstor.org/stable/1810344>
4. Collier, R. and Vella, J. (2019), «Five Core Problems in the Attribution of Profits to Permanent Establishments», *World tax journal*, Amsterdam, Vol. 11, No. 2, pp. 159–187, [Online], available at: <https://ssrn.com/abstract=4224143>
5. «Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention» (Condensed Version) (2010), *OECD iLibrary*, [Online], available at: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
6. Durst, M. (2016), «Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the Transactional Net Margin Transfer Pricing Method», *Working Paper 44*, [Online], available at: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/11204/ICTD_WP_44.pdf
7. Holtzblatt, M.A., Geekie, J. and Tschakert, N. (2015), «Should U.S. and Global Regulators Take a Bigger Tax Bite Out of Technology Companies? A Case on Apple's International Tax Minimization and Reporting Strategies», *Issues in Accounting Education*, Vol. 31, No. 1, pp. 133–148, doi: 10.2308/iace-51235.
8. Jecminek, J., Moravec, L. and Kukalova, G. (2020), «Impact of aggressive tax planning on collection of income tax on legal entities», *Politická Ekonomie*, Vol. 68 (1), pp. 3–17, doi: 10.18267/j.polek.1264.

9. Khouri, S., Istok, M., Rosova, A. and Straka, M. (2018), «The Break-Even Point Calculation in Onshore and Offshore Businesses in Regards to Taxation», *Transformations in Business and Economics*, Vol. 17, pp. 42–60, [Online], available at: https://www.library.sk/ar/umb/en/detail-umb_un_cat-0267335-The-breakeven-point-calculation-in-onshore-and-offshore-businesses-in-regards-to-taxation/
10. Korol, S., Nykyforuk, O., Pelekh, U. et al. (2022), «Transfer Pricing Documentation: Globalization and Regional Optimization», *Universal Journal of Accounting and Finance*, Vol. 10 (1), pp. 219–230, doi: 10.13189/ujaf.2022.100123.
11. Kumar, S., Pandey, N., Lim, W.M. et al. (2021), «What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis», *Journal of Business Research*, Vol. 134, pp. 275–287, doi: 10.1016/j.jbusres.2021.05.041.
12. Muthitacharoen, A. and Samphantharak, K. (2020), «Multinational Tax Avoidance and Anti-Avoidance Enforcement: Firm-Level Evidence from Developing Asean Countries», *The Singapore Economic Review*, pp. 1–17, doi: 10.1142/s021759082050040x.
13. OECD (1998), «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue», OECD Publishing, Paris, doi: 10.1787/9789264162945-en.
14. OECD (2013), «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OECD Publishing, Paris, doi:10.1787/9789264202719-en.
15. OECD (2021), «Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy», OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Online], 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>
16. Picciotto, S. (2018), «Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification», *ICTD working paper 86*, IDS, Brighton, [Online], available at: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/14117/ICTD_WP86.pdf?sequence=1&isAllowed=y
17. Sebele-Mpofu, F., Mashiri, E. and Schwartz S.C. (2021), «An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries», *Cogent Business & Management*, Vol. 8, No. 1, p. 1944007, doi: 10.1080/23311975.2021.1944007.
18. «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (1995), *OECD iLibrary*, [Online], available at: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations_g2gha27f-en
19. Van de Vijver, A., Cassimon, D. and Engelen, P.J. (2020), «A real option approach to sustainable corporate tax behavior», *Sustainability*, Vol. 12 (13), p. 5406, doi: 10.3390/su12135406.
20. Yoo, J.S. (2020), «The effects of transfer pricing regulations on multinational income shifting», *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, pp. 1–23, doi: 10.1080/16081625.2020.1741277.
21. Hretska, Ya.V. (2020), «Zmist, pravovi zasoby ta mezhi podatkovoho planuvannia: zarubizhnyi dosvid ta ukrainska praktyka», D.Sc. Thesis of dissertation, 12:00:07 Administratyvne pravo i protses; finansove pravo; informatsiine pravo, Uzhhorod, 471 p. [Online], available at: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/39341>

Орлов Ігор Віталійович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського Інституту імені Ференца Ракоці II.

<https://orcid.org/0000-0003-3119-0698>.

Наукові інтереси:

- облік і аудит зобов'язань підприємств.

Захаров Дмитро Миколайович – доктор філософії, доцент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0003-3423-0093>.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення управління соціальним капіталом підприємства;
- обліково-аналітична система трансфертного ціноутворення.

Orlov I.V., Zakharov D.M.

Development of the international taxation system: analysis of historical stages

The article analyzes the historical stages of the development of the international taxation system, paying special attention to the role of transfer pricing. The evolution of rules, tools, and methods of combating aggressive tax planning, in particular transfer pricing, is considered. The analysis of changes in the approaches to erosion of the tax base and profit shifting by transnational corporations and the corresponding reactions of international organizations and national tax authorities to the prevention of transfer pricing has been carried out. The prerequisites for the emergence and effectiveness of modern approaches in combating transfer pricing, including the OERS project on the erosion of the tax base and profit shifting (BEPS) and the Two-Pillar Solution, have been studied. The article highlights the disproportion of the international taxation system with the modern challenges of the digital economy. The rapid development of digital technologies gives rise to new forms of business that are difficult to adapt to the existing tax framework. Problems related to determining the location of profits in the digital environment and calculating fair taxation for multinational corporations are becoming obstacles to achieving a balance in the international tax system. The fiscal consequences and impact on international trade and the distribution of tax revenues are analyzed. The article highlights the key trends and challenges that determine the effectiveness and sustainability of the modern international taxation system in the conditions of globalization and the digital economy.

Keywords: BEPS; transfer pricing; taxation; Two-Pillar Solution; OECD.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2024.