Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Бородіна Діна Олександрівна

Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Трансфертне ціноутворення в системі пріоритетів податкової політики

П.І.Б. наукового керівника Риженкова К. В.

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 96,15 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 3,85%, цитат 1,73%.

Завідувач кафедри
адміністрування податків О. С. ІВАНИШИНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Трансфертне ціноутворення в системі пріоритетів податкової політики»

Здобувача вищої освіти (магістерського) рівня
ІІ курсу, ОММ-24-1 групи,
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»
Науковий керівник

підпис здобувача вищої освіти — Бородіна Діна Олександрівна

підпис керівника — Риженкова Катерина Володимирівна, старший викладач

Гарант освітньо-професійної програми

підпис керівника — Лекарь Сергій Іванович, д.ю.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри _____ протокол від 20.01.26 № 7

підпис завідувача кафедри — Іванишина О.С., к.е.н., доцент

Ірпінь – 2026

Реєстрація № 10 20.01.26 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 10.01.26 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 96/А 05.02.26 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Кашпур Л.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: _____ Лекарь С.І.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Іванишина В.С.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Коваленко Ю.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	30		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	10		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційі зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	50		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	6		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	46		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	96		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
96	A	5	05.02.2026	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

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

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ Іванишина О.С.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Бородіної Діни Олександрівні

1. Тема кваліфікаційної роботи «**Трансфертне ціноутворення в системі пріоритетів податкової політики»**
2. Затверджена наказом ректора від «02» грудня 2024 №1794.
3. Строк здачі закінченої роботи – 22.12.2025 року.
4. Цільова установка – формування комплексного науково-практичного підходу до оцінки ролі трансфертного ціноутворення в системі пріоритетів податкової політики України та обґрунтування напрямів його подальшого розвитку з урахуванням міжнародних стандартів і національних особливостей податкового адміністрування.
Мета роботи – дослідити теоретичні основи трансфертного ціноутворення, проаналізувати практику його застосування в Україні і обґрунтувати напрями вдосконалення податкового регулювання контрольованих операцій з урахуванням міжнародних стандартів та зарубіжної практики
Об'єкт дослідження – система податкового регулювання транскордонних господарських операцій суб'єктів господарювання в умовах міжнародної торгівлі
Предмет дослідження – економічні та правові механізми трансфертного ціноутворення, практика їх застосування та напрями вдосконалення в податковій системі України.
База дослідження – норми податкового законодавства України, міжнародні рекомендації ОЕСР, аналітичні та статистичні матеріали Державної податкової служби України, а також наукові публікації з питань міжнародного оподаткування та трансфертного ціноутворення.
5. Вихідні дані до роботи – норми Податкового кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України, статистичні дані Держстату та профільних органів, рекомендації ОЕСР і План BEPS, зарубіжні видання та статистичні дані.
6. Перелік графічного матеріалу – 4 таблиці, 3 рисунка, 7 додатків.

7. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ

1.1. Передумови виникнення трансфертного ціноутворення та формування міжнарод стандартів його регулювання

1.2. Економічна сутність трансфертного ціноутворення та його роль у податковій систе

1.3. Трансфертне ціноутворення як системний елемент податкового регулювання та й взаємодія з іншими інститутами податкової політики

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Нормативно-правова база регулювання контрольованих операцій в Україні

2.2. Практика адміністрування та результати контролю податкових ризиків трансфертн ціноутворення»

2.3. Інформаційно-технологічні рішення для автоматизації процесів адмініструва трансфертного ціноутворення

РОЗДІЛ 3. ПРОЕКТНО-РЕКОМЕНДАЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО ВДОСКОНАЛЕН ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦ

3.1. Нормативно-правове вдосконалення трансфертного ціноутворення в Україні контексті адаптації до настанов ОЕСР та Національної стратегії доходів на 2025–2030 р

3.2. Перспективи розвитку механізмів попереднього узгодження ціноутворення (Adva Pricing Agreements) в Україні з урахуванням міжнародного досвіду

3.3. Використання інструментів медіації з врегулювання спорів у трансфертно ціноутворенні

8. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1.	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	31.10.2024	31.10.2024
2.	Підготовка першого розділу роботи та подання її керівнику	30.04.2025	30.04.2025
3.	Підготовка другого розділу роботи та подання її керівнику	01.09.2025	01.09.2025
4.	Підготовка третього розділу роботи та подання її керівнику	14.11.2025	14.11.2025
5.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника	22.12.2025	22.12.2025
6.	Отримання відгуку керівника роботи	29.12.2025	29.12.2025
7.	Отримання відгуку з підприємства (зовнішньої рецензії)	15.01.20026	15.01.20026
8.	Попередній захист роботи	20.01.2026	20.01.2026
9.	Допуск роботи зав. кафедри до захисту	23.01.2026	23.01.2026
10.	Захист роботи	05.02.2026	05.02.2026

Дата видачі завдання «05» листопада 2025

Науковий керівник кваліфікаційної роботи _____ (підпис) Риженкова К.В. (прізвище, ініціали)

Гарант освітньо-професійної програми _____ (підпис) Лекарь С. І. (прізвище, ініціали)

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Бородіна Д.О. (прізвище, ініціали)

(підпис) (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Трансфертне ціноутворення в системі пріоритетів податкової політики

Мета роботи полягає у комплексному дослідженні теоретичних засад трансфертного ціноутворення, аналізі практики його застосування в Україні та обґрунтуванні напрямів удосконалення податкового регулювання контрольованих операцій з урахуванням міжнародних стандартів.

Завдання роботи охоплюють аналіз економічної сутності трансфертного ціноутворення, оцінку нормативно-правового регулювання та практики адміністрування, а також визначення перспектив його розвитку.

Предметом дослідження є економічні та правові механізми трансфертного ціноутворення, а об’єктом – система податкового регулювання транскордонних операцій.

Базу дослідження становлять норми податкового законодавства України, рекомендації ОЕСР, матеріали ДПС та наукові джерела.

Результати дослідження можуть бути використані у практиці податкового адміністрування, управлінні податковими ризиками та навчальному процесі.

Дипломна робота містить 70 сторінок, 4 таблиці, 3 рисунка, список використаних джерел з 52 найменувань, 7 додатків.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, принцип «витягнутої руки», податкова політика держави, міжнародне оподаткування, податкове адміністрування; попереднє узгодження ціноутворення (АРА); медіація.

Рік виконання дипломної роботи 2025 рік

Рік захисту роботи 2026

ABSTRACT

Transfer pricing in the system of tax policy priorities

The purpose of the work is a comprehensive study of the theoretical foundations of transfer pricing, an analysis of the practice of its application in Ukraine and substantiation of directions for improving tax regulation of controlled transactions using international standards.

The objectives of the work include an analysis of the economic essence of transfer pricing, an assessment of regulatory and legal regulation and administration practices, as well as determining the prospects for its development.

The subject of the study is the economic and legal mechanisms of transfer pricing, and the object is the system of tax regulation of cross-border transactions.

The basis of the study is the norms of the tax legislation of Ukraine, OECD recommendations, materials of the State Tax Service and scientific sources.

The results of the study can be used in the practice of tax administration, tax risk management and the educational process.

The thesis contains 70 pages, 4 tables, 3 figures, a list of sources used from 52 names, 7 appendices.

Keywords: transfer pricing, controlled transactions, arm's length principle, state tax policy, international taxation, tax administration; advance pricing agreement (APA); mediation.

Year of thesis completion 2025

Year of thesis defense 2026

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ 4
ВСТУП 5
РОЗДІЛ 1 9
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ 9
1.1 Передумови виникнення трансфертного ціноутворення та формування міжнародних стандартів його регулювання 9
1.2 Економічна сутність трансфертного ціноутворення та його роль у податковій системі 19
1.3. Трансфертне ціноутворення як системний елемент податкового регулювання та його взаємодія з іншими інститутами податкової політики 25
РОЗДІЛ 2 30
АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ 30
2.1. Нормативно-правова база регулювання контрольованих операцій в Україні 30
2.2. Практика адміністрування та результати контролю податкових ризиків трансфертного ціноутворення 47
2.3. Інформаційно-технологічні рішення для автоматизації процесів адміністрування трансфертного ціноутворення 51
РОЗДІЛ 3 54
ПРОЕКТНО-РЕКОМЕНДАЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО 54
ВДОСКОНАЛЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 54
В ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ 54
3.1. Нормативно-правове вдосконалення трансфертного ціноутворення в Україні в контексті адаптації до настанов ОЕСР та Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки 54
3.2. Перспективи розвитку механізмів попереднього узгодження ціноутворення (Advance Pricing Agreements) в Україні з урахуванням міжнародного досвіду 60
3.3. Використання інструментів медіації з врегулювання спорів у трансфертному ціноутворенні 66
ВИСНОВКИ 71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 75

ДОДАТКИ 83

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ТЦУ – Трансферне ціноутворення

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

ПКУ –Податковий кодекс України

к. д. – Календарних днів

КО – Контрольована операція

МГК – Міжнародна група компаній

ПМПО – Розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року станом на 2025 рік, що становить 3 028 грн

КМУ – Кабінет Міністрів України

КІК – Контрольовані іноземні компанії

ДПС – Державна податкова служба

CbCR – Country-by-Country Reporting

ВСТУП

Актуальність дослідження. Умови глобалізації світової економіки, зростання обсягів міжнародної торгівлі та ускладнення корпоративних структур зумовлюють підвищену увагу до трансфертного ціноутворення як інструменту податкового регулювання. Значна частка зовнішньоекономічних операцій між пов’язаними особами створює ризики викривлення фінансових результатів та переміщення прибутку між юрисдикціями. У відповідь на ці виклики міжнародна спільнота сформувала стандарти регулювання трансфертного ціноутворення, зокрема в межах рекомендацій ОЕСР та Плану дій BEPS.

Для України питання трансфертного ціноутворення є актуальним з огляду на відкритість економіки, її інтеграцію у міжнародні ринки та необхідність стабільних бюджетних надходжень. Для подальшого розвитку національної системи трансфертного ціноутворення потрібно науково проаналізувати практику адміністрування, податкові ризики та шляхи покращення регуляторних механізмів, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Мета та завдання. Мета кваліфікаційної роботи – дослідити теоретичні основи трансфертного ціноутворення, проаналізувати практику його застосування в Україні і обґрунтувати напрями вдосконалення податкового регулювання контрольованих операцій з урахуванням міжнародних стандартів та зарубіжної практики.

Для досягнення цієї мети у роботі виконуються завдання, що включають:

- проаналізувати розвиток трансфертного ціноутворення;
- розкрити його економічної сутності;

– дослідити трансфертне ціноутворення як системний елемент податкового регулювання;

– дослідити нормативно-правову базу регулювання контрольованих операцій в Україні;

– дати оцінку практики адміністрування та результатів контролю податкових ризиків;

– проаналізувати інформаційно-технологічні рішення для автоматизації процесів адміністрування;

– визначити напрями нормативно-правового вдосконалення трансфертного ціноутворення;

– визначити перспективи розвитку механізмів попереднього узгодження ціноутворення (АРА);

– визначити перспективи використання інструментів медіації у врегулюванні спорів з трансфертного ціноутворення.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є система податкового регулювання транскордонних господарських операцій суб'єктів господарювання в умовах міжнародної торгівлі.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є економічні та правові механізми трансфертного ціноутворення, практика їх застосування та напрями вдосконалення в податковій системі України.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є комплексний підхід до вивчення трансфертного ціноутворення, що поєднує теоретичне осмислення наукових концепцій із аналізом правового регулювання та практики його застосування. Системний підхід застосовано для визначення місця трансфертного ціноутворення у податковій політиці держави, а табличні методи – для узагальнення та наочного подання результатів аналізу.

База дослідження. Базу дослідження становлять норми податкового законодавства України, міжнародні рекомендації ОЕСР, аналітичні та

статистичні матеріали Державної податкової служби України, а також наукові публікації з питань міжнародного оподаткування та трансфертного ціноутворення.

Стан та ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблеми трансфертного ціноутворення досить широко висвітлені у працях зарубіжних і вітчизняних науковців, а також у документах міжнародних організацій. Водночас у наукових дослідженнях переважають або теоретичні підходи, або аналіз окремих практичних аспектів, що створює необхідність у поєднанні теоретичних основ, національної практики та перспектив удосконалення системи трансфертного ціноутворення в Україні.

Науково практична значимість одержаних результатів. Науково-практична цінність результатів полягає у їх застосуванні для подальшого вдосконалення нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення, у роботі контролюючих органів та у практиці управління податковими ризиками суб'єктів господарювання.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані проектно-рекомендаційні напрями вдосконалення трансфертного ціноутворення можуть бути використані під час формування та реалізації податкової політики України, зокрема для адаптації положень ст. 39 Податкового кодексу України до актуальних настанов ОЕСР і цілей Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки. Сформульовані рекомендації доцільні для підвищення прозорості та передбачуваності адміністрування ТЦУ, розвитку превентивних інструментів управління ризиками (у тому числі механізму попереднього узгодження ціноутворення – АРА) та зменшення конфліктності взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами шляхом застосування альтернативних способів врегулювання спорів, зокрема медіації. можуть бути використані у:

– науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;

– освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Міжнародне оподаткування», «Трансфертне ціноутворення», «Міжнародне право».

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Робота містить 4 таблиці, 7 додатків. Список використаних джерел налічує 52 найменування.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ

1.1 Передумови виникнення трансфертного ціноутворення та формування міжнародних стандартів його регулювання

Формування трансфертного ціноутворення як інструменту податкового регулювання має тривалу історію та не є виключно результатом сучасних ініціатив. Перші спроби державного втручання у внутрішньогрупове ціноутворення датуються ще 1930-ми роками у США. Це було пов’язано зі зростанням транснаціональних корпорацій, міжнародними ланцюгами створення вартості та збільшенням операцій між пов’язаними компаніями в різних країнах. Коли більшість торговельних, фінансових і нематеріальних потоків відбувається всередині групи, ринкова ціна стає менш об’єктивною, оскільки її можна визначати через внутрішні правила, умови контрактів, розподіл функцій і ризиків, а також місце реєстрації активів. У таких умовах виникає податковий виклик: якщо прибуток створюється там, де виникає економічна цінність, держава очікує податкові надходження. Якщо ж прибуток штучно переміщується до іншої країни з низькими податками, з’являються ризики розмивання податкової бази.

З 1968 року розпочався наступний етап, що став поштовхом нормативного закріплення принципу «витягнутої руки» у §482 Податкового кодексу США та відповідних Положень, що сформували основу для подальшої міжнародної уніфікації підходів. Принцип «витягнутої руки» означає, що умови операцій між пов’язаними особами мають відповідати тим, які були б між незалежними сторонами в подібних обставинах.

Зокрема, сучасні Керівництва ОЕСР спираються на підходи, викладені у звіті «Transfer Pricing and Multinational Enterprises» (1979), а також у версіях 1995, 2010 та 2017 років. В той час, сучасні Керівництва UN Practical Manual

on Transfer Pricing for Developing Countries спирається на зміст з версій 2017 і 2021 років [1, 2]. Наявність двох глобальних і методологічно незалежних міжнародних джерел свідчить про складність, багатовимірність і глибокий вплив трансфертного ціноутворення на сучасну податкову політику країни.

У період з 1980 – 1990-х років концепція принципу «витягнутої руки» поступово поширилася на міжнародному рівні. Держави стикнулися з офшорними зонами та фінансовими центрами, що обслуговували нерезидентів і дозволяли переносити доходи та капітал поза межами реальної економічної діяльності країни. Міжнародні організації намагалися описати ці явища: наприклад, МВФ визначав «офшорний» вимір як надання фінансових послуг нерезидентам у великих масштабах і звертав увагу на ризики для фінансової стабільності [3]. Основна проблема полягає у тому, що низькі або нульові податки в окремих юрисдикціях, у поєднанні з обмеженою прозорістю та слабким обміном інформацією, робили їх привабливими для отримання доходу, який формально був пов’язаний із цією територією.

Міжнародні стандарти трансфертного ціноутворення формувалися поступово: від загального визнання принципу «витягнутої руки» до посилення ролі функціонального аналізу, деталізації методів, вимог до порівнянності, документації та механізмів вирішення спорів.

Підхід став міжнародним стандартом і закріплений у документах ОЕСР та UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, які розвивалися від перших напрацювань до сучасних Керівництв з трансфертного ціноутворення. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries на відміну від ОЕСР, здійснює більший акцент на фіскальні інтереси країн-імпортерів капіталу та специфіку обмежених адміністративних ресурсів, що дає гнучке тлумачення принципу «витягнутої руки» в окремих випадках. Це має суттєве значення для аналізу національних систем трансфертного ціноутворення, насамперед для країн, економічні системи яких характеризуються перехідним етапом розвитку, де адміністративні можливості та баланс між фіскальними інтересами й

привабливістю для інвестицій суттєво відрізняються від моделей розвинених країн.

Зокрема, сучасні Керівництва ОЕСР спираються на підходи, викладені у звіті «Transfer Pricing and Multinational Enterprises» (1979), а також у версіях 1995, 2010 та 2017 років. В той час, сучасні Керівництва UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries спирається на зміст з версій 2017 і 2021 років [1, 2]. Наявність двох глобальних і методологічно незалежних міжнародних джерел свідчить про складність, багатовимірність і глибокий вплив трансфертного ціноутворення на сучасну податкову політику країни.

Поступове формування трансферного ціноутворенню ще до появи BEPS-порядку денного ОЕСР розвивала напрям боротьби зі шкідливою податковою конкуренцією. У звіті «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue» (1998) ОЕСР прямо аналізувала практики податкових гаваней та шкідливих преференційних режимів, фокусуючись на географічно мобільних видах діяльності, зокрема фінансових сервісах, а також на тому, як такі режими підривають податкові бази інших держав [4]. Цей етап є важливим для розуміння виникнення сучасного трансфертного ціноутворення: держави усвідомили, що окремі точкові антиофшорні заходи не вирішують системної проблеми, якщо міжнародні правила дозволяють розрив між місцем економічної реальності та місцем оподаткування.

На практиці офшорність використовувалася не лише як місце реєстрації холдингу чи фінансової компанії, а й як елемент архітектури внутрішньогрупових потоків. Типовими стали структури, у яких торговельні або фінансові компанії в низькоподаткових юрисдикціях включалися до ланцюга постачання, акумулювали маржу або комісійний дохід, а потім розподіляли прибуток у формі дивідендів чи інших платежів. Подібні практики широко описані в аналітиці щодо офшорних центрів, де підкреслюється, що через внутрішньогрупові контракти та проміжні компанії може відбуватися перенесення прибутку від країни реальної діяльності до країни з нижчим оподаткуванням [5]. У цьому контексті трансфертне

ціноутворення виступає технічною мовою такого перенесення: ціна за товар и або послуги, роялті, проценти, комісії, платежі за внутрішньогогрупові послуги – усе це може бути налаштовано для перерозподілу податкової бази.

Додатковий поштовх проблемі надала цифровізація економіки та зростання ролі нематеріальних активів. У новій моделі бізнесу значна частина вартості формується не стільки в матеріальному виробництві, скільки в інтелектуальній власності, даних, платформах, алгоритмах, маркетингових брендах. Це створює простір для «міграції» прибутку через переміщення прав на нематеріальні активи та через контрактне структурування ризиків. У результаті держави все частіше фіксували ситуації, коли корпорації демонструють високі продажі в країнах-ринках, проте оподатковуваний прибуток концентрується в юрисдикціях із низькими ставками або спеціальними режимами, де фактична економічна присутність є мінімальною.

У цих умовах термін BEPS ((Base Erosion and Profit Shifting) – розмивання податкової бази та переміщення прибутку) став позначати різні схеми, які використовують невідповідності між національними податковими системами та прогалини міжнародних стандартів. Системні проблеми міжнародного оподаткування, які зумовили виникнення та поширення явища BEPS, узагальнено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Ключові проблеми міжнародного оподаткування, що спричинили запуск Плану BEPS

Проблема	Прояв	Наслідок для держав
Розмивання податкової бази	Масове зниження ефективної ставки	Втрата бюджетних надходжень
Подвійне не оподаткування) (Double non-taxation	Вирахування без включення доходу	Порушення податкової справедливості
Договірні покупки (Treaty shopping)	Зловживання податковими конвенціями	Викривлення мети міжнародних договорів
Гібридні невідповідності	Різна кваліфікація інструментів	Податкові «провали» між системами
Відсутність прозорості	Недостатня звітність груп	Неможливість ризик-аналізу

Джерело: [6,9]

Як показано в таблиці 1.1., проблеми розмивання податкової бази мали комплексний характер і не могли бути вирішені окремими національними заходами. Це зумовило необхідність формування скоординованого міжнародного підходу до реформування правил оподаткування транснаціонального бізнесу.

OECP у звіті «Addressing Base Erosion and Profit Shifting» (2013) систематизувала дослідження і підкреслила, що BEPS посилюється через мобільність капіталу, цифровізацію, внутрішньогрупове фінансування, нематеріальні активи, а також через те, що міжнародні правила створювалися для іншої економіки і не завжди відповідають сучасним моделям бізнесу [6]. Це призводить до подвійного неоподаткування або значного зниження ефективної ставки, коли доходи враховуються як витрати в одній країні, але не включаються до оподатковуваного доходу в іншій, або коли один платіж дає кілька податкових вигод через різну кваліфікацію інструментів чи суб'єктів.

Відповіддю на масштаб проблеми стала політична консолідація на рівні G20 та запуск OECP «Плану дій BEPS». Важливо, що ініціатива отримала мандат саме від G20, що перетворило питання з технічної дискусії податківців на елемент глобальної економічної політики. OECP у «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting» (2013) прямо зазначає, що G20 звернулася до OECP із запитом розробити план протидії переміщенню прибутку до низько- або нульово-податкових юрисдикцій і сформувати набір скоординованих внутрішніх та міжнародних заходів із визначеними строками [7]. Таким чином, BEPS став комплексною реформою міжнародного оподаткування, у центрі якої знаходиться узгодження правил із реальністю глобальної економіки та підсилення координації між країнами.

Зміст BEPS-плану можна розглядати як реформу, що базується на трьох основних опорах: по-перше, посилення узгодженості (coherence) національних правил, які впливають на транскордонні операції; по-друге,

підкріплення (substance), тобто прив'язка податкових результатів до фактичної економічної діяльності та створення вартості; по-третє, підвищення прозорості (transparency) і передбачуваності, включаючи нові стандарти розкриття інформації та співпраці податкових органів. Для наочного узагальнення структури Плану дій BEPS та оцінка його впливу на формування та реалізацію механізмів трансфертного ціноутворення доцільно подати відповідну систематизацію в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Структура Плану дій BEPS та його значення для трансфертного ціноутворення

Напрям	Дії BEPS	Значення для ТЦУ
Узгодженість правил (Coherence)	Actions 2, 3, 4	Обмеження гібридних схем і процентних витрат
Економічна присутність (Substance)	Actions 5, 8-10	Прив'язка прибутку до створення вартості
Прозорість (Transparency)	Actions 12, 13	Документація ТЦУ, CbCR
Запобігання зловживанням	Action 6	Обмеження договірних покупок (treaty shopping)
Міжнародна координація	Action 15	Узгоджене внесення змін до конвенцій

Джерело: [8]

Таблиця 1.2. показує, що трансфертне ціноутворення є одним із центральних елементів Плану дій BEPS, оскільки через механізми ціноутворення між пов'язаними особами та на «офшорних» територіях здійснюється більшість схем переміщення прибутку. Незважаючи на ключову роль трансфертного ціноутворення у Плані дій BEPS, ефективність традиційної моделі регулювання неодноразово ставилася під сумнів у наукових і практичних колах. Варто зазначити, що підхід OECP, заснований на принципі «витягнутої руки», не є беззаперечним. У наукових обговореннях багато разів підкреслюється, що в умовах цифрової економіки та високої інтеграції транснаціональних корпорацій цей принцип важче застосовувати на практиці. Альтернативою традиційного підходу є, зокрема,

концепція формульного розподілу прибутку, яка базується на економічних факторах для оподаткування групового прибутку, а не на моделях ринкових цін [10].

Варто відзначити, що проблеми розмивання податкової бази та використання низькоподаткових юрисдикцій у структурі міжнародного бізнесу, хоча й часто згадуються в літературі, мають різні економічні корені та прояви. У цьому дослідженні їх розглядають не як окремі явища, а як чинники, що вплинули на розвиток міжнародних стандартів трансфертного ціноутворення.

У рамках BEPS було сформовано 15 дій (Actions), кожна з яких спрямована на конкретний канал розмивання податкової бази. Для теми трансфертного ціноутворення особливо значущими стали блоки, що стосуються:

1. гібридних невідповідностей;

2. договірних зловживань і використання конвенцій;

3. контрольованих іноземних компаній;

4. процентних витрат і надмірної капіталізації;

5. підходів до нематеріальних активів, ризиків і внутрішньогрупових фінансових/сервісних операцій;

6. документації та Country-by-Country Reporting.

Хоча BEPS охоплює більше питань, ніж лише трансфертне ціноутворення, саме трансфертні механізми часто були головним інструментом переміщення прибутку. Тому оновлення стандартів трансфертного ціноутворення стало одним із ключових елементів пакета.

Показовим прикладом системної прогалини є гібридні невідповідності: різні країни можуть по-різному кваліфікувати один і той самий інструмент або суб’єкт, наприклад, як борг в одній юрисдикції та як капітал в іншій. Це створює можливість отримати вирахування без включення доходу або інші комбінації подвійних вигод. Європейський парламент у своїх аналітичних матеріалах про BEPS пояснює, що гібридні схеми можуть призводити до

подвійного неоподаткування (double non-taxation) або тривалого відтермінування оподаткування, яке не було задумано жодною з держав [9]. ОЕСР, у фінальному звіті щодо Action 2, наголошує на масштабності пакета BEPS як фундаментальної модернізації міжнародних податкових правил і закладає механізми нейтралізації ефектів таких невідповідностей [11].

Інший важливий напрям – протидія нецільовому використанню міжнародних договорів з питань усунення подвійного оподаткування. Податкові конвенції створювалися для усунення подвійного оподаткування та сприяння міжнародній торгівлі й інвестиціям, але на практиці вони іноді використовувалися для досягнення протилежного результату – подвійного неоподаткування через договірні покупки (treaty shopping) та інші інструменти. У матеріалах щодо впровадження BEPS прямо зазначено необхідність уточнення, що податкові угоди не повинні використовуватися для створення ситуацій подвійного неоподаткування (double non-taxation) та що мають бути розроблені модельні положення й рекомендації, які запобігатимуть наданню договірних пільг у невідповідних обставинах (Action 6) [12]. Це безпосередньо пов’язано з трансфертним ціноутворенням, оскільки навіть ринкова ціна в межах групи може втратити фіскальне значення, якщо структурування дозволяє уникнути оподаткування.

Ключова політична віха – затвердження (endorsement) пакета BEPS лідерами G20 у 2015 році. У комюніке саміту G20 в Анталії (15–16 листопада 2015 року) зафіксовано підтримку узгодженого впровадження напрацювань і підкреслено важливість подальших кроків [13]. Європейський парламент у своєму огляді BEPS також вказує, що фінальні звіти за 15 Діями були підготовлені протягом двох років, завершені восени 2015 року і схвалені лідерами G20 на саміті в Анталії в листопаді 2015 року [14].

Однак схвалення пакета є лише початком фази імплементації. Тому наступним важливим кроком стало створення Інклюзивної рамки (Inclusive Framework) з BEPS, яка мала забезпечити ширше залучення юрисдикцій поза ОЕСР та G20 і встановити механізми моніторингу виконання мінімальних

стандартів. У прогрес-звіті Інклюзивної рамки зазначається, що пакет 15 заходів був підготовлений у надзвичайно стислий строк і розроблявся за участю 44 країн (ОЕСР і G20) на рівних засадах із широкими консультаціями з іншими юрисдикціями та стейкхолдерами, а також підкреслюється необхідність подальшої координації під час імплементації [15]. Цей елемент є принципово важливим для національних систем трансфертного ціноутворення: трансфертні правила ефективні лише тоді, коли їх застосування не є одностороннім, а має достатній рівень міжнародної узгодженості. В іншому разі ризики подвійного оподаткування або, навпаки, податкових прогалин лише зростають.

Наступним етапом розвитку міжнародного податкового регулювання став пакет BEPS 2.0, ключовим елементом якого є запровадження глобального мінімального податку на прибуток у розмірі 15% (Pillar Two). На відміну від класичних інструментів трансфертного ціноутворення, спрямованих на перевірку відповідності внутрішньогрупових цін принципу «витягнутої руки», механізм глобального мінімального оподаткування має іншу логіку: він застосовується навіть у разі формального дотримання правил трансфертного ціноутворення.

Суть Pillar Two полягає в забезпеченні мінімального рівня ефективного оподаткування прибутку великих транснаціональних груп незалежно від того, у якій юрисдикції цей прибуток декларується. Якщо за результатами застосування правил трансфертного ціноутворення та національного законодавства ефективна ставка податку в окремій країні є нижчою за 15%, інші юрисдикції отримують право на донарахування так званого «додаткового податку» (top-up tax) [16].

З огляду на цю ситуацію, можна узагальнити, що запровадження міжнародно мінімального податку на прибуток у 15% у рамках Pillar Two фактично визнає, що принцип «витягнутої руки», хоча й є основним стандартом, не завжди забезпечує справедливе та збалансоване розподілення податкової бази між різними юрисдикціями. Навіть за умови формального

дотримання правил трансфертного ціноутворення та ринкових умов внутрішньогрупових операцій, держави можуть стискатися з втратами податкових надходжень через використання низькоподаткових режимів. У цьому контексті BEPS 2.0 виконує роль додаткового коригуючого механізму у міжнародному податковому регулюванні.

Підсумовуючи, виникнення трансфертного ціноутворення та формування міжнародних стандартів можна описати як поступову еволюцію: від окремих проблем внутрішньогрупового ціноутворення до системного перегляду міжнародних податкових правил. Спочатку держави шукали спосіб відокремити ринкову ціну від внутрішньогрупової та розробили принцип «витягнутої руки», який закріпився в документах ОЕСР і став міжнародним стандартом [17]. Далі зростання офшорних практик і податкової конкуренції показало, що проблема не лише у техніці порівняльного аналізу, а й у відмінностях між юрисдикціями, прозорості, обміні інформацією та конкуренції податкових режимів [4]. У 2010-х роках цифровізація й нематеріальні активи зробили переміщення прибутку особливо масштабним і політично важливим, що призвело до мандату G20 і розробки Плану дій BEPS як комплексної реформи [7].

У цьому контексті сучасне трансфертне ціноутворення – це не просто набір методів визначення ціни чи рентабельності. Воно є частиною ширшої системи міжнародного оподаткування, де держави прагнуть оподатковувати прибуток відповідно до реального створення вартості, а бізнес намагається мінімізувати податкові витрати, використовуючи різницю правил і режимів. Саме тому BEPS приділяє багато уваги трансфертному блоку (інтангібли, ризики, капіталізація, документація, прозорість): без оновлення трансфертного ціноутворення будь-які антиофшорні заходи були б лише частковими і не дали б системного ефекту

1.2 Економічна сутність трансфертного ціноутворення та його роль у податковій системі

Економічна суть трансфертного ціноутворення полягає у встановленні умов для проведення господарських операцій між пов'язаними особами та, в окремих випадках, між непов'язаними контрагентами так, щоб ці умови відповідали ринковим і не викривлювали об'єкт оподаткування [1, п.1.7, ст. 35]. На відміну від класичного ціноутворення на конкурентних ринках, де ціна визначається попитом і пропозицією незалежних сторін, у внутрішньогрупових операціях ціна може бути результатом управлінського рішення, що потребує спеціального податкового контролю. Це визначає трансфертне ціноутворення як окремий інститут податкового регулювання, який спрямований на запобігання штучного переміщення прибутку між юрисдикціями та захист національної податкової бази.

У міжнародній практиці трансфертне ціноутворення розглядається як система правил і методів, що забезпечують оподаткування прибутку відповідно до місця створення економічної вартості. Згідно з підходами ОЕСР, трансфертне ціноутворення не є самостійним податком чи видом оподаткування, а слугує інструментом коригування податкових результатів платників для їхнього узгодження з ринковими умовами [1, розд. I, ст. 33-96]. Головна мета цього регулювання – справедливий розподіл податкових прав між країнами, застосовуючи принцип «витягнутої руки» до внутрішньогрупових комерційних і фінансових відносин.

Принцип «витягнутої руки» є основою трансфертного ціноутворення. Його зміст полягає в тому, що умови операцій між контрольованими особами мають відповідати тим, які були б укладені між незалежними сторонами за однакових обставин [1, п.1.9, ст.36]. Цей принцип базується на тому, що незалежні суб'єкти приймають рішення, керуючись власними економічними інтересами, і встановлюють ціни та умови на ринкових засадах. Якщо ж сторони є пов'язаними, їхні рішення можуть залежати не лише від економічної доцільності, а й від інтересів групи, зокрема у плані податкової

оптимізації. Саме тому принцип «витягнутої руки» слугує критерієм для розмежування допустимого податкового планування і агресивних схем переміщення прибутку.

Варто зауважити, що трансфертне ціноутворення не обмежується лише операціями між пов’язаними особами. У сучасних умовах податкового регулювання дедалі більше уваги приділяється господарським операціям платника податків у цілому, якщо вони здатні змінювати показники об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Це стосується, зокрема, операцій з нерезидентами з окремих юрисдикцій та специфічних категорій доходів і витрат, які потенційно можуть використовуватися для заниження податкових зобов’язань [18]. У цьому контексті трансфертне ціноутворення виконує не лише функцію забезпечення рівних умов конкуренції на ринку, запобігаючи необґрунтованим податковим перевагам окремих суб’єктів, а й ширше – як механізм гарантування справедливих фінансових результатів платників податків та підтримки чесної конкуренції. Це дає зрозуміти, що трансфертне ціноутворення важливе не лише як інструмент контролю внутрішньогрупових цін, а й як фактор впливу на розвиток економік країн.

Законодавче регулювання трансфертного ціноутворення в Україні було запроваджено з 1 вересня 2013 року на підставі Закону України від 4 липня 2013 року № 408-VII, прийнятого Верховною Радою України, яким до Податкового кодексу України було імплементовано спеціальний механізм податкового контролю за контрольованими операціями [19].

Саме з цього моменту правила трансферного ціноутворення стали обов’язковими для визначених категорій платників податків і операцій. Початкові редакції норм з трансфертного ціноутворення багато в чому ґрунтувалися на рекомендаціях ОЕСР, однак їх практичне застосування ускладнювалося через відсутність усталеної адміністративної практики, обмежену доступність порівняльної інформації та недостатній досвід як платників податків, так і контролюючих органів.

Подальший розвиток законодавства щодо трансфертного ціноутворення відбувався у рамках реалізації Плану дій BEPS. Важливим етапом стало оновлення правил у 2017 році, коли до Податкового кодексу України були внесені суттєві зміни, спрямовані на приведення національного регулювання у відповідність з міжнародними стандартами. Зокрема, було переглянуто підходи до функціонального аналізу, оцінки ризиків, операцій з нематеріальними активами, а також запроваджено багаторівневу систему документації, що включає локальну документацію, майстер-файл і звітність у розрізі країн (Country-by-Country Reporting) для міжнародних груп компаній [20; 21]. Ці зміни значно посилили роль трансфертного ціноутворення в податковій системі України і наблизили її до європейських і глобальних практик.

Особливе значення трансфертне ціноутворення має для платників податку на прибуток підприємств, оскільки через коригування цін і умов операцій формуються фінансовий результат до оподаткування. У цьому контексті трансфертне ціноутворення слугує інструментом забезпечення достовірності фінансової звітності та запобігання штучному заниженню податкової бази шляхом неринкових операцій.

Роль трансфертного ціноутворення в податковій системі тісно пов’язана з протидією таким явищам, як виведення капіталу за кордон, агресивне податкове планування та відмивання доходів, отриманих унаслідок протиправної діяльності. Хоча трансфертне ціноутворення не є інструментом фінансового моніторингу у вузькому розумінні, воно створює додаткові бар’єри для використання господарських операцій як механізму маскування незаконних фінансових потоків. Через контроль відповідності цін і умов операцій ринковим принципам трансфертне ціноутворення обмежує можливості штучного заниження податкових зобов’язань і відіграє важливу роль у захисті національної податкової бази.

31 жовтня 2025 року на Форумі «Діалог влади з бізнесом» були презентовані актуальні емпіричні дослідження тіньової економіки в Україні

підтверджують масштабність проблеми втрат бюджету. За результатами дослідження «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні у 2024 році», проведеного фахівцями Інституту соціально-економічної трансформації, CASE-Україна та Економічної експертної платформи, сукупні втрати бюджету від тіньових схем у 2024 році оцінюються в діапазоні від 429 до 543 млрд грн. на рік, що перевищує показники попереднього року. Отримані дані свідчать про системний характер податкових ризиків і підкреслюють необхідність комплексного використання інструментів податкового контролю, у тому числі у сфері трансфертного ціноутворення [31].

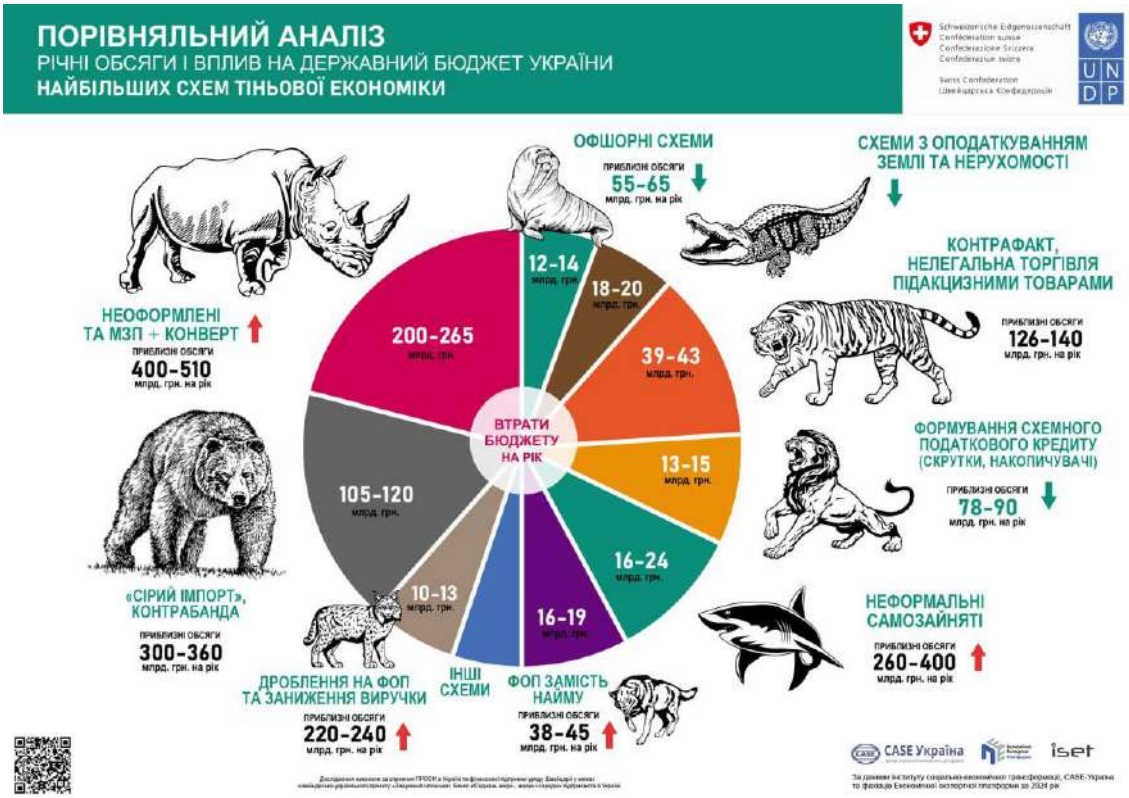

Рис. 2.1. Структура основних схем ухилення та уникнення оподаткування в Україні та їхній фіскальний ефект за 2024 рік

Джерело: [31]

На рисунку 2.1 представлена наочна структура основних схем ухилення та уникнення оподаткування, що спричиняють найбільші втрати бюджету. З рисунка видно, що переважають схеми, пов’язані з неофіційною зайнятістю та виплатою заробітної плати «в конвертах», а також із

контрабандою та «сірим» імпортом. Одночасно офшорні схеми та транскордонне переміщення прибутку, попри зміни у їхній фіскальній значущості в структурі тіньової економіки порівняно з 2023 роком (див. Рис. 2.2), залишаються важливим інструментом податкового планування для окремих великих компаній і платників з високими доходами.

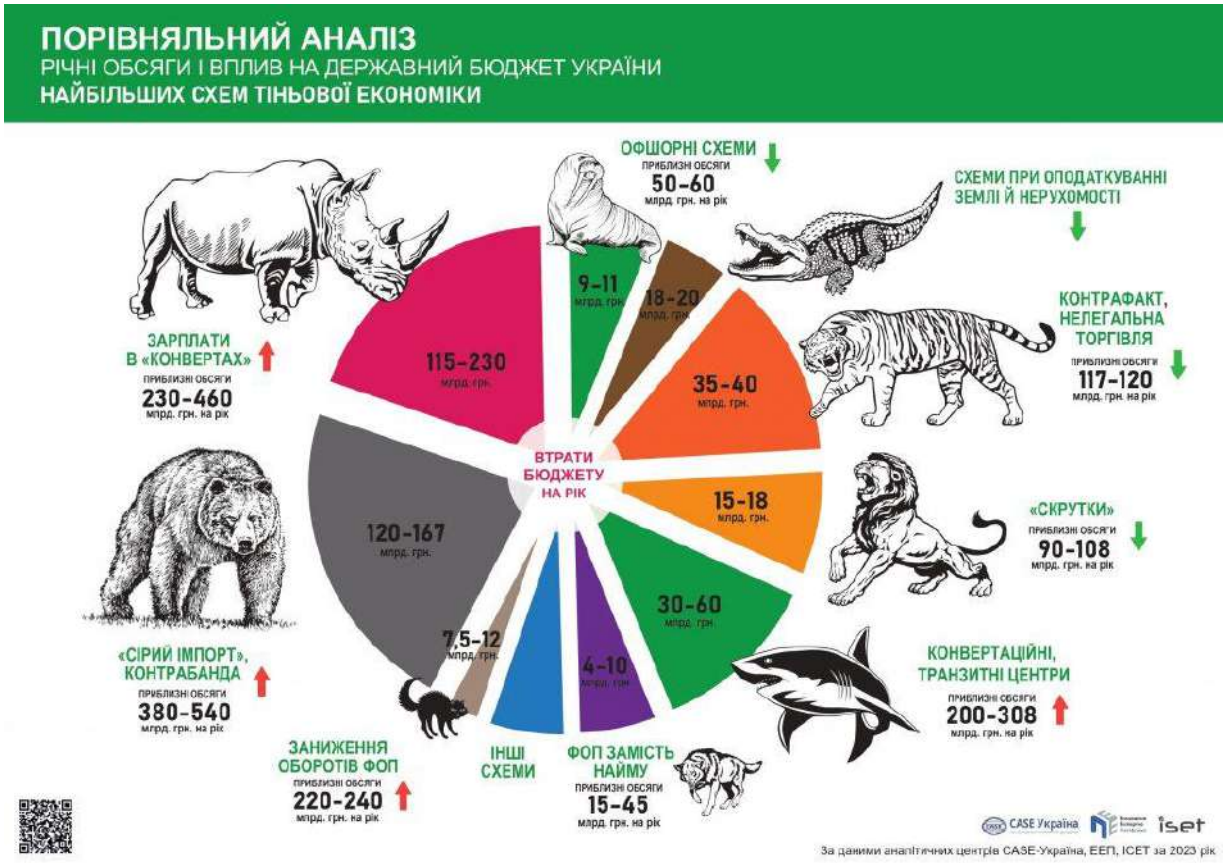

Рис. 2.2. Структура основних схем ухилення та уникнення оподаткування в Україні та їхній фіскальний ефект за 2023 рік [22]

Джерело: [22]

У 2024 році оцінювані втрати бюджету через офшорні схеми складають близько 55–56 млрд грн на рік, що значно менше за масштаби інших тіньових практик. Водночас у 2023 році ці схеми мали нижчі абсолютні показники –

9–11 млрд грн, проте відігравали відносно помітнішу роль у контексті транскордонного переміщення прибутку. Така трансформація обумовлена посиленням міжнародних стандартів прозорості податкової системи, впровадженням ініціатив BEPS і переглядом підходів до агресивного

податкового планування транснаціональних корпорацій, в наслідок активної роботи контролюючих органів у цьому напрямку.

Такі дані підтверджують системний характер проблеми та актуальність інструментів податкового контролю, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення, для обмеження можливостей штучного мінімізації податкових зобов'язань. У публікаціях Державної податкової служби України неодноразово наголошується, що контроль трансфертних цін є важливим елементом боротьби з виведенням прибутку в низькоподаткові юрисдикції та з використанням фіктивних або економічно необґрунтованих операцій.

У цьому контексті трансфертне ціноутворення безпосередньо переплітається з питаннями втрати капіталу для національної економіки. Переміщення прибутку через неринкові ціни, роялті, проценти або внутрішньогрупові послуги призводить до зменшення податкових надходжень і, відповідно, обмежує можливості держави фінансувати суспільні потреби. Хоча найбільші обсяги фіскальних втрат в Україні традиційно формуються за рахунок внутрішніх схем тіньової економіки (неофіційна зайнятість, «сіра» торгівля, зловживання з ПДВ), транскордонне переміщення прибутку та офшорні структури залишаються важливим каналом втрати податкової бази, особливо для великих корпорацій і заможних платників податків. ОЕСР у своїх аналітичних документах підкреслює, що явище BEPS має не лише фіскальний, а й макроекономічний вимір, оскільки впливає на інвестиційні рішення, конкурентне середовище та розподіл ресурсів між країнами. Для України, яка перебуває в умовах війни та трансформації економіки, потребує стабільних бюджетних надходжень, застосування ефективних правил трансфертного ціноутворення є важливим елементом довгострокової податкової та економічної політики.

З економічної точки зору трансфертне ціноутворення виконує дві тісно пов'язані функції. По-перше, воно забезпечує нейтральність оподаткування, не заважуючи законній діяльності транснаціональних та національних

компаній. По-друге, трансфертне ціноутворення служить інструментом фіскального захисту, запобігаючи штучному заниженню податкової бази. Вирівнювання цих двох функцій є важливим завданням податкової політики, оскільки надто жорстке регулювання може стримувати інвестиції, а надмірна лібералізація може призвести до зловживань.

1.3. Трансфертне ціноутворення як системний елемент податкового регулювання та його взаємодія з іншими інститутами податкової політики

Трансфертне ціноутворення в сучасних податкових системах є не є ізольованим інструментом фіскального контролю, а формується як системний елемент податкового регулювання. Воно виникає як реакція на складні структури податкового планування транснаціональних і холдингових компаній. Зародження та розвиток цього інструменту тісно пов’язані з формуванням багаторівневих корпоративних структур, де прибуток створюється та перерозподіляється між різними юрисдикціями через господарські операції, фінансування, використання нематеріальних активів та договорів між пов’язаними особами [24].

У структурі транснаціонального податкового планування трансфертне ціноутворення виконує координуючу роль, оскільки через нього забезпечується узгодженість між комерційною моделлю групи та податковими наслідками її діяльності в різних країнах. Саме трансфертні ціни визначають, у якій юрисдикції акумулюється операційний прибуток, де виникають витрати, і якою є ефективна податкова ставка групи. У цьому контексті трансфертне ціноутворення є «технічною мовою» податкового планування, яка поєднує договірні відносини, функціональний розподіл і податкові режими різних країн [6, с. 5].

Водночас трансфертне ціноутворення не може ефективно функціонувати поза взаємодією з іншими інструментами податкового

адміністрування. Одним із ключових інструментів є правила щодо контрольованих іноземних компаній (КІК). Якщо трансфертне ціноутворення належить до коригування умов внутрішньогрупових операцій, то правила КІК спрямовані на оподаткування нерозподіленого прибутку іноземних компаній, що контролюються резидентами, незалежно від виплати цього прибутку. Таким чином, правила КІК доповнюють трансфертне ціноутворення, запобігаючи накопиченню прибутків у низькоподаткових юрисдикціях навіть за умови формальної відповідності принципу «витягнутої руки» [25].

Ефективність трансфертного ціноутворення істотно залежить від рівня інституційної спроможності податкових органів здійснювати комплексний аналіз та протидію схемам агресивного міжнародного податкового планування.

Згідно від останньої відкритої інформації, станом на квітень 2024 року Департамент Трансфертного ціноутворення складається з 52 штатних осіб. Департамент Трансферного ціноутворення складається з трьох секторів:

1. Управління аналітичного забезпечення, що складається з 16 штатних осіб;

2. Управління контрольованих операцій , що складається з 20 штатних осіб;

3. Управління контролю міжнародної діяльності, що складається з 14 штатних осіб.

З огляду на обсяг штатних осіб застосування правил ускладняються через обмежені трудові ресурси ДПС України. Однак проблема також з’являється через складність функціонального й економічного аналізу, об’єм звітної документації та необхідність використання окремих спеціалізованих інструментів. За таких умов контроль цін не завжди може швидко виявити агресивні податкові схеми, що ослаблює його превентивну роль та відповідно потребує адміністративного підсилення.

У податковій системі України ця взаємодія відображена на нормативному рівні. Розділ ІІІ Податкового кодексу України поєднує правила трансфертного ціноутворення (ст. 39 ПКУ) з положеннями про контрольовані іноземні компанії (ст. 39² ПКУ), що свідчить про системний підхід законодавця до регулювання міжнародного податкового планування. Це дозволяє аналізувати структуру податкового планування платника податків не фрагментарно, а комплексно – враховуючи як трансфертні операції, так і кінцеве розміщення прибутку в межах групи.

Важливим елементом цієї системи є також міжнародні конвенції про уникнення подвійного оподаткування, які визначають межі податкової юрисдикції держав і встановлюють правила розподілу податкових прав між країнами-учасниками. Податкові конвенції, засновані на Модельній конвенції ОЕСР, безпосередньо впливають на застосування трансфертного ціноутворення, оскільки закріплюють принцип «витягнутої руки» як міжнародний стандарт для операцій між пов’язаними особами [26].

Податкові конвенції можуть ставати інструментом агресивного податкового планування. Саме тому у рамках Плану дій BEPS особливу увагу було зосереджено на узгодженні трансфертного ціноутворення з антизловживальними положеннями податкових конвенцій, зокрема через Action 6 «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances» [27].

Трансфертне ціноутворення виступає мостом між внутрішнім податковим законодавством і міжнародним податковим правом, встановлюючи зв’язок між структурою групової угоди, податковими конвенціями та національними нормами оподаткування прибутку. Аналіз трансфертних цін дедалі частіше доповнюється дослідженням ділової мети, економічної присутності та реального змісту операцій, що наближає трансферне ціноутворення до концепцій принципу пріоритету сутності над формою та тесту переважаючої ділової мети (Principal Purpose Test), застосовних у міжнародному оподаткуванні [28].

Крім того, трансфертне ціноутворення тісно пов'язане з інститутами тонкої капіталізації, оподаткування процентів та внутрішньогрупового фінансування. Процентні платежі є ключовими каналами переміщення прибутку, і трансфертний аналіз допомагає визначити, чи відповідає рівень заборгованості та ставка ринковим умовам. Цей аспект чітко відображений у BEPS Action 4, який підкреслює важливість узгодженого підходу до обмеження відсоткових витрат у поєднанні з трансфертним ціноутворенням [29].

У сучасній податковій політиці трансфертне ціноутворення є частиною системи запобігання розмиванню податкової бази і функціонує лише в поєднанні з іншими механізмами – правилами КІК, податковими конвенціями, антизловживальними положеннями, правилами тонкої капіталізації і загальними принципами ділової мети. Ефективний захід проти викликів глобалізації – це комплексний аналіз структури податкового планування, а не окрема перевірка цін, що дозволяє державам адекватно комплексно та системно реагувати на явище переміщення точки прибутковості.

У підсумку трансфертне ціноутворення слід розглядати не лише як технічний механізм коригування фінансових показників, а як системний інструмент податкової політики та адміністрування, що забезпечує зв’язок між внутрішнім податковим законодавством, міжнародними зобов’язаннями країни та реальними економічними процесами в транснаціональних корпоративних структур.

Саме з метою комплексної протидії агресивним схемам міжнародного податкового оподаткування в 2022 році в складі Державної податкової служби було створено Департамент трансферного ціноутворення, що включає в себе функції за :

– контрольованими іноземними компаніями;

– оподаткуваннями доходів нерезидентів і діяльності представництв нерезидентів;

– трансфертним ціноутворенням;

– організаціями участі у двосторонньому та багатосторонньому співробітництві з податковими органами іноземних країн і міжнародними організаціями, включаючи обмін інформацією за запитом [30].

РОЗДІЛ 2.
АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Нормативно-правова база регулювання контрольованих операцій в Україні

Нормативно-правова база регулювання трансфертного ціноутворення в Україні побудована як система взаємопов'язаних норм матеріального та процедурного характеру, спрямованих на забезпечення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» та запобігання розмиванню податкової бази. Головним регулятором є стаття 39 Податкового кодексу України, яка визначає поняття контрольованих операцій, критерії їх ідентифікації, правила зіставності, перелік методів визначення відповідності «витягнутої руки», вимоги до звітності та документації, а також інструменти податкового контролю (моніторинг, опитування, перевірки). Водночас реалізація цих норм забезпечується підзаконними актами, перш за все актами Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України.

Ідентифікація контрольованих операцій в українській моделі базується на концепції «юридичних підстав та перелічених тригерів». Насамперед, Податковий Кодекс України визначає типи операцій, що потенційно можуть вважатися контрольованими згідно з критеріями пп. 39.2.1.1 ПКУ. До таких належать:

а) господарські операції з пов'язаними особами-нерезидентами; До цієї категорії належать будь-які операції з продажу товарів, виконання робіт, надання послуг, передання нематеріальних активів, а також фінансові операції (включаючи кредити, позики, гарантії), що здійснюються між резидентом України та його пов'язаною нерезидентом. Критерії пов'язаності визначені пп. 14.1.159 Податкового Кодексу України і охоплюють як корпоративний контроль, так і економічну залежність між сторонами.

б) зовнішньоекономічні господарські операції, що включають продаж або покупку товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

Особливістю цієї групи є застосування непрямої моделі співпраці: договір формально укладається з комісіонером-нерезидентом, але економічний ефект операції отримує інша особа. Законодавство прямо визнає такі операції контрольованими через високий ризик цінових маніпуляцій із використанням посередницьких структур.

в) господарські операції з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України. Це стосується операцій з контрагентами в низькоподаткових юрисдикціях або країнах, які не забезпечують достатній рівень податкової прозорості. Такий перелік затверджується Кабінетом Міністрів і є динамічним, тому постійно потребує моніторингу змін із боку платників податків.

г) господарські операції з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до переліку організаційно-правових форм, затвердженого Кабінетом Міністрів України;

Ця категорія операцій запроваджена для боротьби з використанням гібридних правових форм, що можуть не сплачувати податок на прибуток або не визнаватися податковими резидентами в відповідних юрисдикціях. Перелік таких форм затверджено постановою Кабінету Міністрів і він застосовується незалежно від країни реєстрації нерезидента.

ґ) господарські операції, включаючи внутрішньогосподарські розрахунки, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні. До контрольованих також належать внутрішньогосподарські розрахунки між нерезидентом і його представництвом, зокрема операції з фінансування, передання активів, надання послуг або використання нематеріальних активів. Ці операції підлягають аналізу за принципом «витягнутої руки», з урахуванням функціонального та ризикового профілю представництва.

Зокрема, для визначення контрольованих операцій в частині ідентифікації контрагентів-нерезидентів застосовуються два урядові переліки:

1. Перелік держав (територій) для цілей трансферного ціноутворення, затверджений постановою КМУ № 1045 від 27.12.2017 (зі змінами; набуття чинності оновлень, зокрема, з 01.01.2025 висвітлювалось урядовими повідомленнями). Зазначений перелік затверджено постановою КМУ № 1045 від 27 грудня 2017 року і використовується як інструмент ідентифікації операцій із підвищеним рівнем податкового ризику. Включення держави або території до такого переліку означає, що операції з нерезидентами з відповідної юрисдикції підлягають підвищеній увазі з боку контролюючих органів незалежно від ступеня пов'язаності сторін [32].

2. Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, затверджений постановою КМУ № 480 від 04.07.2017. Зазначена постанова спрямована на протидію використанню корпоративних структур, які формально не визнаються податковими резидентами або не сплачують податок на прибуток у державі реєстрації, що створює ризики штучного переміщення прибутку. Таким чином, через поєднання переліків юрисдикцій і організаційно-правових форм законодавець формує багаторівневу систему ідентифікації потенційно ризикових операцій [33].

Навіть за відсутності доведеної пов'язаності контрагента операції можуть набувати статусу контрольованих через належність контрагента до визначеної юрисдикції або через його організаційно-правову форму, що потребує від платника податків не лише фактичної, а й юридично коректної ідентифікації контрагента (країна та організаційно-правова форма).

Також не менш важливим є господарські операції з пов'язаними особами-нерезидентами. Відповідно до статті 14.1.159 ПКУ статус пов'язаних осіб набувають юридичні, фізичні особи або інші утворення, коли здійснюється вплив на умови або економічні результати діяльності одна одної. Законодавство надає певні критерії, щодо юридичних осіб, а саме:

– Одна особа володіє на 25% і більше корпоративних прав іншої юридичної особи, або ж має спільну участь через інші пов’язані особи.

– Одна особа має право призначати виконавчі органи або 50% складу наглядових рад таких юридичних осіб.

– Кінцевим бенефіціарним власником є одна фізична особа.

– Сума всіх кредитів або позик однієї юридичної особи стосовно іншої перевищує 3,5 рази власний капітал. Для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів.

Також 01.01.2025 року в Україні впроваджено новий підхід до визначення економічної пов’язаності між платниками податків і нерезидентами. Це поняття стало важливою частиною трансфертного ціноутворення після внесення поправок до пп. 14.1.159 ПКУ відповідно до ЗУ №3813-IX.

Згідно з новими нормами, економічна пов’язаність між резидентом і нерезидентом виникає, якщо операції з певним контрагентом/нерезидентом досягають двох умов:

1. Частка виручки або придбання з таким контрагентом/нерезидентом повинна становити не менше 75% загальної виручки або вартості придбання на користь від усіх контрагентів за звітний рік;

2. Частка від виручки або придбання з таким контрагентом-нерезидентом не повинна бути меншою за 50% чистого доходу чи витрат до загальної виручки або вартості придбання на користь усіх покупців/постачальників за звітний рік.

Можна прослідити, що це нововведення дозволяє розширити контроль за операціями і забезпечити більш обґрунтоване коригування ринкових цін. Особливо на випадки, коли компанія не володіє 25% або більше корпоративних прав іншої компанії і формально не є пов’язаною, , але фактично здійснювати весь бізнес, закупівлі чи надання послуг саме цьому нерезиденту, що дозволяє отримувати вигоду через оптимізацію податків або

виведення прибутку через такі схеми. У таких випадках новий механізм економічної пов’язаності дозволяє зафіксувати такі ситуації, навіть коли відсутня формальна контрольованість.

Однак застосування цього механізму на практиці може викликати труднощі, особливо для платників податків, які, наприклад, виробляють та закуповують основний продукт у одного продавця. Це може вимагати надання додаткових документів, пояснень і обґрунтувань, що підвищить адміністративне навантаження.

Залишається відкритим питання щодо точного механізму визначення економічної пов’язаності та її інтеграції у системи обліку і звітності. Потрібно розробити більш чіткі рекомендації для підприємств щодо правильного визначення частки виручки або витрат, пов'язаних із конкретними контрагентами, а також уточнити способи перевірки фактичної економічної діяльності платників податків.

Згідно з пп. 39.2.1.1 Податкового кодексу України, контрольованими вважаються господарські операції платника з нерезидентами, якщо також виконуються вартісні критерії, визначені в пп. 39.2.1.7 ПКУ. Зокрема, річний дохід платника податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, має перевищувати 150 млн грн (без урахування непрямих податків), а обсяг господарських операцій з кожним таким контрагентом – не менший за 10 млн грн (без урахування непрямих податків). Це підхід, спрямований на концентрацію податкового контролю на важливих економічних операціях, які можуть впливати на формування податкової бази.

Трансферне ціноутворення в Україні базується на п’яти основних методах, які відповідають міжнародній практиці, включаючи цінові методи, методи валової/чистої маржі та метод розподілу прибутку. Вибір методу трансфертного ціноутворення залежить від критерію «найдоцільнішого методу», який враховує характер контрольованої операції, доступність і якість зіставних даних, ступінь їхньої схожості та функціонально-ризиковий профіль сторін. Основний фактор при цьому – здатність забезпечити

справедливе порівняння контрольованих операцій із зіставними неконтрольованими, що є основою принципу «витягнутої руки». Важливо правильно та аргументовано обґрунтувати вибір методу у документації з трансфертного ціноутворення, оскіль0ки це впливає на стійкість позиції платника податків під час податкового контролю та у разі виникнення податкового спору. У таблиці 2.1. наведені основні методи трансфертного ціноутворення та відповідні об’єкти порівняння для оцінки ринковості умов контрольованих операцій.

Таблиця. 2.1.

Методи трансфертного ціноутворення та об’єкти порівняння при застосуванні принципу «витягнутої руки

Метод (загальна назва)	**Що порівнюється**
Метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP)	Ціна в контрольованій операції до ціни в зіставній неконтрольованій операції
Метод ціни перепродажу (Resale price)	Валова маржа дистриб’ютора/перепродавця
Метод «витрати плюс» (Cost plus)	Націнка на витрати постачальника/виконавця
Транзакційний метод чистого прибутку (TNMM)	Чистий показник рентабельності (маржа/витрати/активи)
Метод розподілу прибутку (Profit split)	Розподіл сукупного прибутку між сторонами за внеском

Джерело: складено автором на основі джерела [34]

Основний і пріоритетним є метод – порівняльної неконтрольованої ціни, який базується на прямому порівнянні ціни у контролюваній операції з ціною ідентичної або схожої операції між незалежними сторонами. Його застосування вимагає високої ступені порівнюваності, зокрема характеристик товару, умов поставки, функцій сторін та ринкових умов, що часто обмежує його використання. Застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни є обов'язковим для визначення відповідності умов контрольованих операцій

із сировинними товарами, що підпадають до «Переліку сировинних товарів» Постанови Кабінету Міністрів України №1221 від 9 грудня 2020 року, принципу «витягнутої руки».

Структури економіки країни в переважній більшості складається з експорту сировинних товарів (соняшникова олія, зернові, руди, метали) та імпорті (паливно-мастильних матеріалів та товарів з високою доданою вартістю). Україна посідає високі місця у світовому рейтингу сировинних товарів.

До трійки найбільших експортерів соняшникової олії у світі за підсумками 2024 року увійшли:

1. Україна з показником $5,12 млрд (частка ≈ 36,8% світового ринку)
2. росія з показником $3,72 млрд;
3. Туреччина з показником $1,28 млрд. [35]

За результатами 2024 року Україна зайняла 9-те місце у світі за виробництвом пшениці, зібравши приблизно 23,4 мільйона тонн [36].

За запасами вугілля, що становлять приблизно 37,9 мільярда тонн, Україна займає 8-ме місце в світі. За запасами залізної руди, загальним обсягом близько 6,5 мільярда тонн, вона посідає 5-те місце у світі.

За запасами марганцевої руди, оцінюючи їх у близько 140 мільйонів тонн, Україна посідає 4-те місце у світі за запасами марганцевої руди. Вона поступається лише Бразилії, Китаю та Південній Африці [37].

Таким чином, обов’язковість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни обумовлено захистом економічних інтересів країни. Країна, маючи значні запаси сировинних товарів, повинна контролювати ринковісь цін для таких товарів, враховуючи свою роль як важливого продавця на міжнародному ринку. Це дає можливість не тільки підтримувати конкурентоспроможність на глобальних ринках, але й забезпечити максимальний фінансовий зиск для країни, що безпосередньо впливає на поповнення державного бюджету.

В разі неспроможності застосувати цей метод, допустимо використання інших методів, таких як метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс». Метод ціни перепродажу застосовується переважно в дистрибуційних моделях і базується на аналізі валової рентабельності перепродавця, тоді як метод «витрати плюс» використовується для операцій з надання послуг або виробництва товарів і передбачає аналіз маржі до собівартості. Обидва підходи є транзакційними і вимагають детального функціонального аналізу сторін контрольованої операції.

Крім того, законодавство передбачає можливість застосування методів, що ґрунтуються на аналізі прибутковості, зокрема методу чистого прибутку та методу розподілення прибутку. Метод чистого прибутку є найпоширенішим серед українських платників податків і застосовується у випадках, коли недостатньо інформації для транзакційних методів. Він передбачає порівняння фінансових показників рентабельності контрольованої операції з діапазоном показників незалежних компаній. Метод розподілу прибутку застосовується в складних інтегрованих операціях, де сторони спільно створюють економічну цінність, і неможливо точно визначити внесок кожної сторони за допомогою інших методів. У Додатку Є наведено приклад застосування фінансових показників з урахуванням типових бізнес-моделей досліджуваних сторін.

Приклади, наведені у Додатку Є, щодо вибору фінансових показників рентабельності з урахуванням типових бізнес-моделей сторін контрольованих операцій, демонструють, що вибір конкретного показника не є універсальним і залежить від функціонально-ризикового профілю сторін, структури витрат, рівня використання активів і характеру виконуваних функцій. Таблиця показує практичну реалізацію принципу «найбільш доцільного методу», згідно з яким платник податків має застосовувати той фінансовий індикатор, який найповніше відображає створення економічної цінності в межах контрольованої операції і дозволяє забезпечити належну зіставність з незалежними компаніями.

Цей процес вибору показників є важливою частиною загальної системи трансфертного ціноутворення, яка регулюється нормами Податкового кодексу України. Використання найвідповіднішого фінансового індикатора дозволяє правильно оцінити економічну діяльність учасників контрольованих операцій в рамках звітності та податкового контролю. Відповідно, у рамках цього контролю платники податків зобов'язані подавати звіти про контрольовані операції, повідомлення про участь у міжнародних групах компаній і надавати відповідну документацію з трансфертного ціноутворення, що включає як локальні, так і майстер-файли. Завершальним етапом у цій схемі поданням ключивої звітності є Звіту у розрізі країн для міжнародних груп, що мають відповідні фінансові показники, що дозволяє забезпечити належний контроль і відповідність податковим вимогам. Нище автором розроблено дорожну карта процесів звітності платника податків та як наслідок процесу адміністрування контролюючими органами.

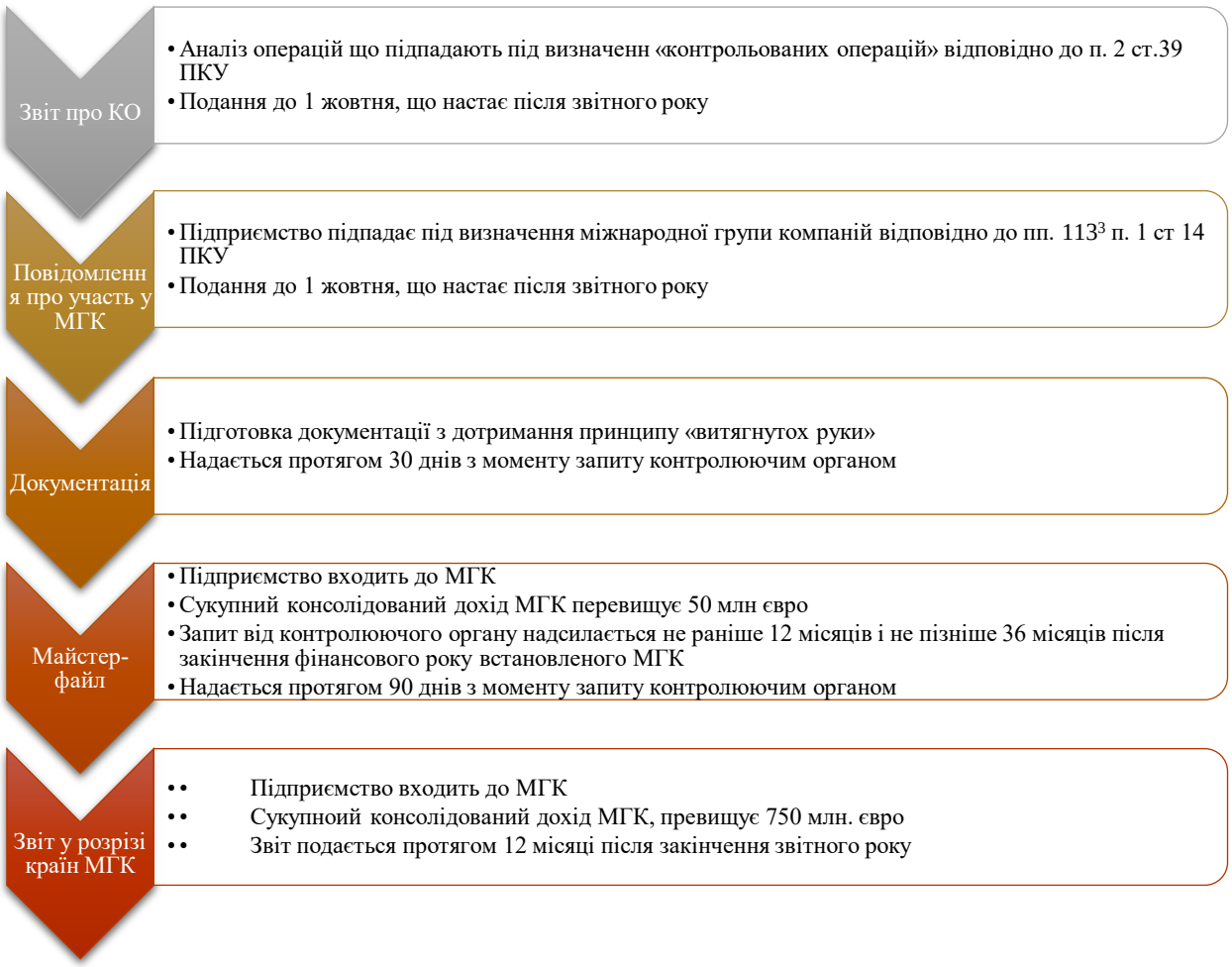

Рис. 2.2. Ланцюг процесу звітності платників податків у рамках трансфертного ціноутворення відповідно до ПКУ

Джерело: складено автором на основі [17]

У рамках контролю за дотриманням принципу «витягнутої руки», згідно з нормами ПКУ, платники податків, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані подавати Звіт про контрольовані операції та Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній до 1 жовтня року, що настає після звітного. Це включає також обов'язок складати та зберігати документацію з трансфертного ціноутворення за кожний звітний період. Після подачі звітів до 1 жовтня контролюючі органи здійснюють моніторинг на основі отриманих звітів та попередні періоди документації, якщо вони були надані, зокрема, перевіряючи відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». У разі виявлення потенційних ризиків невідповідності або потреби в додатковій інформації, контролюючий орган

має право направити запит на подання документації з трансфертного ціноутворення, зокрема локальних файлів або майстер-файлів. Запит на подання документації має бути виконаний платником податків протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту.

Додатково слід зазначити, що у разі коли сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній за фінансовий рік, що передує звітному, перевищує 50 млн євро, контролюючий орган набуває права ініціювати запит щодо подання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) платником податків, який входить до складу такої міжнародної групи. При цьому відповідний запит може бути направлений у строк не раніше ніж через 12 місяців та не пізніше ніж через 36 місяців після завершення фінансового року, визначеного міжнародною групою компаній. Подання глобальної документації здійснюється платником податків упродовж 90 календарних днів з дати отримання запиту контролюючого органу.

Щодо звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній, то такі звіти подаються в електронній формі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній перевищує 750 мільйонів євро. Звіт має бути поданий до органу виконавчої влади не пізніше ніж через 12 місяців після закінчення звітного року, тобто для 2024 року – до 31 грудня 2025 року.

У процесі моніторингу контролюючі органи здійснюють спостереження за цінами та умовами, що застосовуються сторонами контрольованих операцій, аналізують інформацію про здійснені операції, звіти та документацію і використовують для цього різні джерела інформації та програмні продукти, що забезпечують формування та реалізацію державної податкової політики. Зазначена діяльність має виражений аналітичний та ризик-орієнтований характер і спрямована на ідентифікацію можливих податкових ризиків, зокрема заниження податкових зобов’язань, відхилення умов контрольованих операцій від ринкових показників або застосування цінових маніпуляцій у межах таких операцій. Водночас вона

забезпечує контроль за своєчасністю та повнотою подання платниками податків звітності щодо контрольованих операцій, а також документації з трансфертного ціноутворення. У процесі здійснення моніторингу посадові особи контролюючого органу наділені повноваженнями проводити опитування уповноважених представників та працівників платника податків з питань, що стосуються трансфертного ціноутворення, з метою перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Зазначені повноваження та порядок їх реалізації визначені Порядком проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706, а також передбачені підпунктом 39.5.1.1 статті 39 Податкового кодексу України.

Практика адміністрування трансфертного ціноутворення демонструє, що у період з 2013 по 2024 рік платники податків подали понад 29 тис. звітів про контрольовані операції, які створюють інформаційну базу для податкового аналізу ризиків (Додаток А).

Ефективність ризик-орієнтованого підходу підтверджується практичними показниками: у 2022–2025 роках контролюючими органами було направлено понад 503 запитів на надання документації з трансфертного ціноутворення, що становить близько 45% від загальної кількості звітів за період з 2013 по 2024. Фактично отримано понад 937 комплектів документації (Додаток А).

Крім того за результатами моніторингу контролюючий орган може ухвалити рішення про проведення документальної перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки». Відповідно до Наказ Мінфіну України № 344 щодо Порядку проведення перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки» від 10.03.2026 року, така перевірка передбачає вивчення фінансових, управлінських і бухгалтерських документів, аналіз умов здійснення контрольованих операцій, а також здійснення необхідних дій, спрямованих на перевірку правильності застосування платником податків методів трансфертного ціноутворення.

Такі перевірки виконуються за особливою процедурою, яка відноситься до позапланових перевірок. Підстави для позапланових перевірок визначені, зокрема, пп. 78.1.15 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України і включають неподання або несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції, неподання документації з трансфертного ціноутворення за запитом контролюючого органу, а також отримання податкової інформації, що може свідчити про можливе порушення принципу «витягнутої руки».

У процесі перевірки контролюючий орган має право запитувати у платника податків установчі документи, фінансові плани, договори, звітність, обґрунтування застосованих методів і показників, аналітичні матеріали та інше, що дає змогу всебічно аналізувати операції й їхню відповідність ринковим умовам. Процедура виконання таких дій регулюється відповідними нормами, зокрема вимогами до оформлення результатів перевірки та порядку дій перевіряючих під час її проведення.

Після проведення перевірок у сфері трансфертного ціноутворення податкові органи часто зіштовхуються з оскарженнями їх рішень у суді. Успіх таких справ залежить від того, чи можуть вони належним чином обґрунтувати застосування методів трансфертного ціноутворення та довести, що ціни контрольованих операцій не відповідають ринковим умовам.

Специфічною ознакою перевірок з питань трансфертного ціноутворення є їхній подовжений строк. Тривалість перевірки щодо дотримання принципу «витягнутої руки» становить 12 місяців, однак з можливістю продовжити додатково на 6 місяців. Відповідно до п.п. 39.5.2.8 п.п. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України, тривалість перевірки щодо дотримання принципу «витягнутої руки» не може перевищувати 18 місяців. Крім того, кожні шість місяців з початку перевірки контролюючий орган зобов’язаний повідомляти платника податків про її поточний стан. Цей пункт є важливою процесуальною гарантією прав платника та дозволяє оцінювати податкові ризики й планувати ресурси для супроводу перевірки. Строки такого виду перевірок значно відрізняються від загальних строків

документальних перевірок і обумовлені високою складністю аналізу трансфертного ціноутворення, необхідністю збору та аналізу великого обсягу фінансово-економічної інформації, а також можливістю залучення даних із закордонних джерел. Станом на 01.10.2025 року податковими органами завершено 152 перевірки з питань дотримання принципу «витягнутої руки», з яких 66 припадають на 2022–2025 роки, тоді як ще 64 перевірки перебувають у процесі здійснення, що додатково підтверджує тривалість та ресурсомісткість такого виду контролю (додаток А).

Порушення законодавчих вимог у сфері трансфертного ціноутворення тягне за собою застосування спеціальних фінансових санкцій. Основні норми, що визначають відповідальність у цій галузі, встановлені пп. 120.3–120.6 ст. 120 Податкового кодексу України. Вони включають порушення, пов’язані з неподанням або несвоєчасним поданням звіту про контрольовані операції, неподанням документації з трансфертного ціноутворення, неподанням повідомлення про участь у міжнародній групі компаній, а також поданням недостовірної інформації.

Результати контрольної діяльності демонструють практичну значущість зазначених норм та їх активне застосування на практиці. У 2015–2025 роках встановлено понад 3 039 фактів порушень у сфері трансфертного ціноутворення, з яких 1 867 припадає на 2022–2025 роки, що становить понад 61% від загальної кількості. Сума нарахованих штрафних санкцій за весь період перевищила 809,8 млн грн, у тому числі понад 495,4 млн грн – за порушення, виявлені у 2022–2025 роках (додаток А).

В Додатку Ж наведено види порушень в сфері трансферного ціноутворення та які саме розміри штрафів несе платнику у разі неналежного виконанням своїх зобов’язань.

Відповідно до розмірів штрафів, наведених у Додатку Ж, можна зробити висновок, що законодавець встановив суворі штрафи, що свідчать про серйозну увагу держави до питань трансфертного ціноутворення, зокрема щодо недотримання вимог звітності та вчасного реагування

платника на запити від контролюючого органу навіть у період військового стану в країні а також, що стимулює платників до забезпечення високого рівня дисципліни.

Окремо варто підкреслити, що при встановленні під час перевірки невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», контролюючий орган відповідно до п. 39.5.4 ст. 39 Податкового кодексу України має право самостійно визначити податкові зобов'язання платника податків з податку на прибуток. За підсумками перевірок у сфері трансфертного ціноутворення за період 2015–2021 років контролюючі органи донарахували податку на прибуток приблизно на 1,5 млрд грн і скоротили податкові збитки на 7,2 млрд грн. У 2022–2025 роках обсяги таких коригувань істотно зросли: донарахування податку склало 3,5 млрд грн, а зменшення задекларованих збитків – 3,4 млрд грн. Ця динаміка свідчить про посилення ефективності фіскального контролю у сфері трансфертного ціноутворення (Додаток. А). Таке донарахування здійснюється із застосуванням штрафних санкцій, передбачених ст. 123 Податкового Кодексу України: штраф у розмірі 10% (умислено – 25%) суми донарахованого податкового зобов'язання, а в разі повторного порушення протягом 1095 календарних днів – 50%. Вказані санкції застосовуються незалежно від штрафів, передбачених ст. 120 Податкового кодексу України, тобто відповідальність у сфері трансферного ціноутворення має багаторівневий характер. Така система відповідальності спрямована на стимулювання платників податків до належного документального та економічного обґрунтування трансфертних цін та у разі не дотримання принципу «витягнутої рики» до самостійного коригування.

Проте, попри суворість штрафів, контролюючий орган дає можливість здійснювати самостійне коригування до виявлення цих помилок у період проведення перевірки. Згідно із Законом України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного

стану», внесено важливі зміни, які стосуються самостійного виправлення помилок платниками податків.

Зокрема, були внесені зміни до пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, які передбачають тимчасове звільнення від штрафів і пені та умови для звільнення.

Платники податків, які самостійно виправили помилки, що призвели до заниження податкового зобов'язання, з 1 серпня 2023 року до кінця воєнного стану або його скасування звільняються від штрафів і пені. Це можливо, якщо виправлення відповідало вимогам статті 50 Податкового кодексу України.

Щоб скористатися даними привілеями, платник податків повинен самостійно виявити помилки і подати уточнюючу декларацію, дотримуючись усіх вимог Податкового кодексу.

Ці зміни дають платникам податків можливість безпосередньо виправити помилки до того, як контролюючий орган їх виявить, що дозволяє уникнути штрафних санкцій та пені за порушення, що призвели до заниження податкових зобов'язань.

У сфері трансфертного ціноутворення особливе значення має строк давності для податкового контролю. Згідно з п. 102.1 ст. 102 Податкового кодексу України, для перевірок контрольованих операцій встановлено спеціальний подовжений строк давності – 2555 днів, що приблизно відповідає 7 рокам. Цей строк значно перевищує загальний строк давності, передбачений ст. 102 Податкового кодексу, і обґрунтовується складністю трансфертного аналізу, необхідністю доступу до архівних фінансових даних і можливістю отримання інформації від іноземних податкових органів.

Водночас у період 2020–2025 років правозастосування строків давності зазнало значних змін у зв'язку з дією спеціальних правових режимів. Зокрема, у період карантину, встановленого постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 року № 211 «Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19» [39], перебіг

строків давності, визначених ст. 102 Податкового кодексу України, був призупинений на період дії карантину з метою створення стабільних умов податкового адміністрування під час пандемії; відповідно до п. 52 прим. 2 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» Податкового Кодексу України [40], на період з 18.03.2020 року по останній календарний день місяця, в якому завершується дія такого карантину, зупиняється перебіг строків давності для податкового контролю, включно з трансферного ціноутворення.

У зв'язку з введенням воєнного стану подібний режим було застосовано й для податкових строків: Закон України № 2120-IX від 15.03.2022 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [39] передбачав зупинення строків, установлених податковим законодавством, на період дії воєнного стану, що фактично означало «паузу» у застосуванні строків давності для податкового контролю

Однак на кінець літа 2025 року Верховна Рада прийняла зміни, якими скасовано таке призупинення строків позовної давності (зокрема у Цивільному кодексі), і перебіг строків давності відновлено з 04.09.2025 року.

Отже, хоча в Податковому кодексі України формально зберігається тривалість строку давності у 2555 днів (7 років) для перевірок з трансферного ціноутворення за п. 102.1 ст. 102, фактичний розрахунок дат повинен враховувати період призупинення, що вже закінчився. Після цього строки відновлюються з урахуванням нової дати початку, і фактичний час проведення перевірок може перевищувати стандартні 7 років.

Таким чином, хоча стандартний строк давності для контролю у сфері трансфертного ціноутворення складає 2555 днів, фактичний час, протягом якого контролюючі органи можуть проводити перевірки, може бути більш тривалим через нормативне зупинення перебігу строків під час карантинних обмежень і воєнного стану. У сукупності це сприяє тому, що виникають більш високі вимоги до довгострокового збереження документації з

трансфертного ціноутворення та стратегічного управління податковими ризиками платників податків.

2.2. Практика адміністрування та результати контролю податкових ризиків трансфертного ціноутворення

Практика адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні найбільш наочно проявляється через статистику декларування контрольованих операцій, структуру ризиків, масштаби охоплення нерезидентів і результати самостійних коригувань, які прямо або опосередковано конвертуються у бюджетний ефект. За даними презентаційних матеріалів ДПС «Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (жовтень 2025)», у 2022–2024 роках зберігався стабільно високий рівень подання звітів про контрольовані операції: за 2022 рік подано 2,3 тис. звітів, за 2023 рік – 2,5 тис., за 2024 рік – 2,8 тис. (Додаток Б). Це важливо як індикатор «керованості» системи: для ДПС масив звітності є первинним джерелом відбору операцій до ризик-аналізу, для платників – формою регуляторного «саморозкриття» контрольованих транскордонних потоків. Паралельно з кількістю звітів зростали й задекларовані обсяги операцій: за 2022 рік обсяг контрольованих операцій становив 2,2 трлн грн; за 2023 рік у матеріалі зафіксовано суму контрольованих операцій понад 2,5 трлн грн; за 2024 рік – понад 3,3 трлн грн. (Додаток Б). У фіскальній логіці це означає, що «поле» потенційних ризиків трансферного ціноутворення у 2024 році істотно розширилося не лише номінально, а й за економічною вагою для об’єкта оподаткування податком на прибуток, адже саме через такі обсяги формуються витрати (роялті, проценти, послуги, імпорт товарів), що здатні занижувати фінансовий результат до оподаткування у разі неринкових умов.

ДПС у тих самих презентаційних матеріалах демонструє, що за 2024 рік кількість нерезидентів, з якими задекларовано контрольовані операції,

перевищила 5,2 тис. (Додаток В). Це важливо для практики адміністрування: контроль трансферного ціноутворення працює не через окремі випадки, а через широку мережу контрагентів та юрисдикцій, що підвищує ефективність виявлення податкових ризиків і ускладнює приховування перерозподілу прибутку через багаторівневі ланцюги постачання або через сервісні/фінансові компанії. У структурі підстав для визнання операцій контрольованими у 2024 році ДПС переважає критерій пов'язаності – 89,1 %, а також окремі підстави, зокрема список країн, визначених Кабінетом міністрів України, – 7,7 %, перелік організаційно-правових форм Кабінету Міністрів – 2,9 %, та постійні представництва – 0,3% (Додаток В). Така структура відображає реальну «архітектуру» податкового планування: навіть без формального створення офшорного холдингу, ризик переміщення прибутку може проявитися через інструменти групового ціноутворення, розподіл функцій/ризиків, оплату послуг і фінансування, а також через контрагентів зі спеціальними режимами або організаційно-правовими формами, що визначені урядовими переліками.

Окремий аспект практики адміністрування полягає в тому, як платники підтверджують відповідність принципу «витягнутої руки», застосовуючи методи трансферного ціноутворення. У 2024 році ДПС відслідковує розподіл застосувань таких методів, як порівняльна неконтрольована ціна, ціна перепродажу, «витрати плюс», метод чистого прибутку та метод розподілу прибутку. Найпопулярнішими для платників є метод порівняльної неконтрольованої ціни (62%) і метод чистого прибутку (35%). Методи ціни перепродажу, «витрати плюс» і розподілу прибутку використовуються лише в 3% випадків (Додаток В). У практиці це означає, що контроль трансферного ціноутворення в Україні вже не зводиться до простої перевірки ціни за інвойсом, а передбачає аналіз економічної моделі операції та її порівняння, що робить адміністрування ближчим до сучасних міжнародних підходів. Це дозволяє ДПС точніше цілити ризики: наприклад, операції з нематеріальними активами або внутрішньогруповими послугами часто

потребують тестування через прибутковість, тоді як ціни на сировинні товари визначаються прямим порівнянням цін.

Щоб продемонструвати реальну практику адміністрування, важливо враховувати не лише кількість поданих звітів, а й те, як система заохочує коригування податкових показників без спору, через самостійні коригування. Compliance – це система заходів управління та контроль ризиками в рамках податкового норм означає, що платники податків виконують усі вимоги податкового законодавства, включаючи своєчасне подання звітності та коректне обчислення податкових зобов'язань. Це включає також можливість самостійно виправляти помилки у звітності, що дозволяє уникати штрафних санкцій. Система compliance сприяє не тільки зниженню податкових ризиків, але й забезпечує довіру між платниками податків і податковими органами, підтримуючи справедливу та ефективну податкову систему. ДПС у матеріалах наводить агрегований результат самостійних коригувань (Додаток ТЦ) за 2015–2025 роки – понад 48,4 млрд грн, з них податок на прибуток (ПнП) – 4,5 млрд грн та зменшення збитків – 20,7 млрд грн. (Додаток Г). Цей блок найбільше ілюструє вплив трансферного ціноутворення на бюджет: 4,5 млрд грн – фактична сума донарахованого або задекларованого ПнП унаслідок приведення умов контрольованих операцій до ринкових, тоді як 20,7 млрд грн зменшення збитків – це «відкладений» фіскальний ефект, бо він зменшує можливість перенесення збитків на майбутні періоди та, відповідно, збільшує майбутню базу оподаткування. У контексті податкових ризиків це свідчить про двоканальну роботу ризик-орієнтованої моделі контролю через:

1. негайне збільшення надходжень через ПнП;
2. запобігання «розмиванню» бази в наступних періодах через накопичення збитків, сформованих неринковими умовами.

Ще один корисний індикатор здатності адміністрування – облік міжнародних груп компаній через подання повідомлень про участь у Міжнародній групі компаній. За даними ДПС, за 2024 рік було подано понад

1,7 тисячі таких повідомлень. Відповідно доданих у поданих повідомленнях про участь у Міжнародній групі компаній, 82% входять до складу міжнародних груп, тоді як 18% не є такими учасниками (Додаток Д). Для виявлення податкових ризиків це не є «окремою звітністю заради звітності»: у поєднанні з даними про країну материнської компанії та пороги консолідованого доходу (зокрема ≥ 750 млн євро) ці повідомлення допомагають ДПС краще враховувати профіль платника з потенційною наявністю майстер-файлу, CbC-обміну (якщо актуально) та фактори ризику у груповому ціноутворенні (нематеріальні активи, фінансування, централізовані послуги, розподіл ризиків). Як результат, формується «карта» транснаціональної присутності, яка підсилює базу для доказів при виборі для контролю та зменшує інформаційну нерівність між платником і контролюючим органом.

Ефективність використання такої інформаційної бази безпосередньо залежить від інституційної спроможності контролюючих органів та наявних кадрових ресурсів.

У 2024 році показники звітності свідчать, що до контролюючих органів було подано близько 2,8 тис. Звітів про контрольовані операції, тоді як чисельність штатних працівників підрозділів з трансфертного ціноутворення, відповідальних за їх аналіз, становить близько 20 осіб. За таких умов середнє навантаження на одного працівника сягає приблизно 140 звітів на рік. Однин Звіт про контрольовані операції може включати неосяжний обсяг операцій, з більше чим одним нерезидентом у межах одного платника податків. З урахуванням стійкої тенденції до зростання кількості звітів та обсягів контрольованих операцій, ці обставини свідчать про надмірне навантаження, критичну недостатність кадрових ресурсів і необхідність посилення інституційної спроможності підрозділів з трансфертного ціноутворення.

Підсумовуючи практику за 2022–2024 роки, ДПС доводить, що адміністрування трансферного ціноутворення в Україні має конкретні вимірювані параметри, економічну значущість, широку участь нерезидентів і

реальний вплив на бюджет через механізм стимулювання до самокоригування. У рамках податкової політики це підтверджує, що трансферне ціноутворення в Україні є не лише «інструментом для пов'язаних осіб», а частиною більш широкого режиму захисту об'єкта оподаткування податком на прибуток від неринкових умов у транскордонних операціях. Статистика звітності та коригувань показує, як контроль трансфертних цін дає значний фіскальний ефект.

2.3. Інформаційно-технологічні рішення для автоматизації процесів адміністрування трансфертного ціноутворення

З огляду на зростання міжнародної торгівлі та ускладнення корпоративних структур, податкові органи зіштовхуються з труднощами при обробці великих обсягів даних для контролю трансфертного ціноутворення. В Україні одним із головних напрямків модернізації податкового контролю є створення та впровадження інформаційно-технологічних систем, що автоматизують аналітичні процеси, виявляють ризикові операції та підвищують прозорість адміністрування трансфертного ціноутворення [42].

Одним із таких рішень є автоматизована система аналізу великих масивів даних (Big Data Transfer Pricing, скорочено – Big Data TP), створена та впроваджена ДПС України за підтримки проєкту EU4PFM. Ця система призначена для обробки і аналізу інформації з різних джерел, таких як податкові звіти, митна статистика та міжнародні дані, з метою автоматичного виявлення операцій з високим ризиком невідповідності принципу «витягнутої руки». Завдяки застосуванню сучасних IT-алгоритмів вона дозволяє перейти від ручної обробки даних до автоматизованого аналізу, що підвищує ефективність роботи контролюючих органів і зменшує вплив людського фактора на процес податкового контролю [42].

Розробка системи Big Data TP передбачає поетапну інтеграцію аналітичних модулів, які забезпечують можливості роботи з великими

обсягами даних, побудови моделей ризику та їх автоматичне співставлення зі змінами у зовнішньоекономічній діяльності платників податків. Такі рішення допомагають виявляти закономірності, що можуть свідчити про непрозорі схеми трансферного ціноутворення або потенційне виведення прибутку в низькоподаткові юрисдикції – одну з головних проблем сучасного адміністрування трансфертного ціноутворення [43].

Важливою характеристикою впроваджених технологій є їхній акцент на комплексний аналіз ризиків, який здійснюється через збір та обробку даних із різних джерел. Система використовує стандартизовані алгоритми для оцінки ризиків і пропонує аналітичні інструменти для моніторингу змін у поведінці платників податків. Такий підхід не тільки покращує процес відбору для подальших документальних перевірок, а й створює умови для швидкого реагування на ризикові операції з мінімальними витратами людських та часових ресурсів [42].

З нормативно-правової точки зору, розвиток таких ІТ-систем відповідає положенням Національної стратегії доходів до 2030 року. Ця стратегія визначає автоматизацію податкового контролю як ключовий пріоритет для забезпечення справедливості та ефективності податкової системи. Згідно з цими документами, застосування сучасних інформаційних технологій у сфері трансфертного ціноутворення має сприяти не лише покращенню роботи податкових органів, а й підвищенню рівня добровільного виконання податкових зобов’язань платниками податків [43].

Практичні результати впровадження Big Data ТР вже демонструють зміни в підходах до адміністрування трансфертного ціноутворення в Україні: податкова служба стала швидше виявляти ризикові операції, стандартизує процеси обробки даних і зменшує кількість помилок, спричинених ручним аналізом. Це підвищує якість податкового контролю та створює більш справедливі умови оподаткування для всіх учасників економічної діяльності.

Запровадження інформаційно-технологічних рішень на базі Big Data ТР у сфері адміністрування трансфертного ціноутворення треба розглядати не

лише як інструмент податкового контролю, але й як елемент реалізації державної податкової політики. Використання автоматизованих аналітичних систем відповідає стратегічним цілям податкової політики України, зокрема щодо підвищення прозорості оподаткування, забезпечення справедливості у податковій системі та протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку за кордон. Таким чином, цифровізація контролю за трансфертним ціноутворенням сприяє узгодженню фіскальних інтересів держави з принципами передбачуваності та рівних умов оподаткування для платників податків.

РОЗДІЛ 3.
ПРОЕКТНО-РЕКОМЕНДАЦІЙНИЙ ПІДХІД ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

3.1. Нормативно-правове вдосконалення трансфертного ціноутворення в Україні в контексті адаптації до настанов ОЕСР та Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки

Реформування системи трансфертного ціноутворення в Україні на сучасному етапі є складовою більш широкого процесу трансформації податкової політики держави, який відбувається під впливом як внутрішніх економічних чинників, так і зовнішніх інтеграційних процесів. Структурні зміни в економіці, зростання ролі великих корпоративних груп, активізація транскордонних операцій, а також прагнення України до гармонізації національного законодавства з європейськими та міжнародними стандартами зумовлюють необхідність перегляду традиційних підходів до податкового регулювання. У цих умовах трансфертне ціноутворення поступово перестає сприйматися виключно як інструмент фіскального контролю та дедалі більше розглядається як елемент системи стратегічного управління податковими ризиками.

Така зміна підходів є закономірною, оскільки сучасні моделі податкового адміністрування у розвинених країнах приділяють основну увагу не стільки наслідкам податкового контролю, скільки створенню умов для мінімізації ризиків на стадії прийняття управлінських та економічних рішень. У цьому сенсі трансфертне ціноутворення виконує подвійну функцію: з одного боку, воно спрямоване на захист податкової бази держави, а з іншого – забезпечує бізнесу можливість прогнозувати податкові наслідки своїх операцій та мінімізувати правову невизначеність.

Особливого значення зазначені процеси набули у зв’язку із затвердженням Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки, яка

визначає довгострокові орієнтири розвитку податкової та митної політики України. У пункті 4.2.2. (c,d) Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки наголошується на необхідності формування стабільної та передбачуваної дохідної бази бюджету, підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань і поступового наближення національної податкової системи до стандартів країн з розвиненою економікою. Відповідно, трансфертне ціноутворення розглядається як один із ключових напрямів протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку, особливо у діяльності міжнародних і національних корпоративних груп. В рамках процесу євроінтеграції відповідно до вимог Національної стратегії і доходів на 2025–2030 роки, правила трансфертного закріплені в статті 39 ПКУ повинні зазнати змін в частині їх повної адаптації до Настанов ОЕСР. Також у контексті Стратегії трансфертне ціноутворення набуває значення не лише контрольного, а й регуляторного інструменту, що має сприяти підвищенню прозорості економічних процесів. Стратегія виходить з того, що надмірна фіскалізація та конфліктний характер взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами знижують ефективність податкової системи в цілому. Тому одним із пріоритетів визначено зміну філософії податкового адміністрування, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення. У межах реалізації цієї Стратегії акцент зроблено на поступовому переході від переважно карально-контрольної моделі до моделі добровільного compliance. Така модель ґрунтується на принципах партнерської взаємодії, взаємної відповідальності та професійного діалогу між платниками податків і контролюючими органами. За цього підходу дотримання принципу «витягнутої руки» забезпечується не лише шляхом постфактум перевірок, а й через превентивні механізми, методологічні роз'яснення, уніфікацію підходів до аналізу операцій та узгодження позицій сторін ще на етапі планування господарської діяльності [45].

Ключовим елементом нормативно-правового вдосконалення трансфертного ціноутворення в Україні є адаптація положень ст. 39

Податкового кодексу України до актуальних настанов ОЕСР. Водночас така адаптація не повинна зводитися до механічного перенесення міжнародних норм у національне законодавство. Значно важливішим є врахування специфіки української економіки, структури корпоративного сектору, рівня розвитку фінансових ринків, а також реальних інституційних можливостей податкових органів щодо адміністрування складних трансфертних правил.

Однією з найбільш дискусійних проблем чинного правового регулювання є система критеріїв, за якими операції визнаються контрольованими. Встановлені порогові значення щодо річного доходу платника податків та вартості операцій мають формальний характер і не завжди відображають реальні ризики переміщення прибутку. Практика свідчить, що значні податкові ризики можуть виникати і у суб'єктів господарювання з відносно невеликим оборотом, особливо у випадках використання нематеріальних активів, внутрішньогрупового фінансування або складних договірних конструкцій.

У цьому зв'язку доцільним є перегляд вартісного критерію контрольованих операцій у бік його зменшення. Подібний підхід застосовується в ряді європейських країн, де нижчі порогові значення поєднуються з ризик-орієнтованими методами податкового контролю. Для України такий крок міг би сприяти більш ранньому виявленню потенційних податкових ризиків без суттєвого зростання адміністративного навантаження. Водночас запровадження знижених порогів потребує паралельного розвитку аналітичних інструментів відбору операцій для перевірок та посилення кадрового та адміністративного ресурсу, щоб уникнути формального розширення кола платників, які підпадають під дію правил трансферного ціноутворення.

Ще одним напрямом нормативно-правового вдосконалення є розвиток внутрішнього трансфертного ціноутворення. У міжнародній практиці дедалі частіше контроль поширюється не лише на операції з нерезидентами, а й на операції між пов'язаними особами-резидентами, якщо вони впливають на

розподіл податкової бази у наслідок використання різних режимів оподаткування. Це особливо актуально у випадках, коли різні підрозділи однієї корпоративної групи застосовують спеціальні податкові режими або користуються податковими пільгами.

В українських умовах внутрішнє трансфертне ціноутворення може стати ефективним інструментом запобігання штучному перерозподілу прибутку всередині корпоративних груп. Його впровадження сприяло б підвищенню прозорості фінансових потоків, а також більш справедливому розподілу податкових надходжень. Водночас реалізація цього напряму потребує чіткого нормативного визначення меж застосування внутрішнього трансферного ціноутворення та дотримання принципу пропорційності, щоб уникнути надмірного адміністративного тиску на бізнес. Окремої уваги заслуговує питання вдосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення. На практиці підготовка такої документації часто перетворюється на формальний процес, спрямований на виконання значного обсягу технічних вимог, що не завжди сприяє досягненню основної мети – підтвердженню відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Надмірна деталізація та ускладнення структури документації призводять до зростання витрат платників податків і водночас не гарантують зменшення кількості податкових спорів. У цьому випадку доцільно запровадити більш гнучкий і орієнтований на ризик підхід до складання та запиту документацій з трансфертного ціноутворення, та можливості проведення добровільних відсоткових коригування за аналогією за ст. 140.5.4. та 140.5.5^{1} ПКУ.

Окремо треба зупинитися на так званому принципу синергії, який слід розуміти не як формальну перевагу участі компанії у групі, а як додаткову економічну вигоду, яка виникає внаслідок взаємодії пов’язаних осіб і має бути ідентифікована та правильно розподілена відповідно до принципу «витягнутої руки». Йдеться про ситуації, коли економічний ефект (зниження витрат, доступ до фінансування, використання бренду, масштаб діяльності)

виникає саме завдяки структурі групи і не був би досягнутий незалежними компаніями в аналогічних умовах.

Водночас міжнародні підходи, закріплені в Керівництві ОЕСР з трансфертного ціноутворення, передбачають, що синергія не дає автоматичного права на вищу рентабельність для кожної сторони групи. Економічна вигода від синергії має бути відображена у цінах або маржі лише тоді, коли відповідна сторона фактично виконує стратегічні функції, контролює ключові ризики та інвестує ресурси. Рутинні компанії, які не приймають управлінських рішень і контролю за ланцюгом створення вартості, не можуть претендувати на «надприбуток» від групової синергії поза межами справедливої ринкової винагороди.

З огляду на це, орієнтація контролюючих органів на економічну суть операцій, функціональний аналіз та реальний розподіл ризиків, а не на формальні ознаки приналежності до групи, відповідає як принципу пропорційності, так і завданням ризик-орієнтованого податкового контролю. Такий підхід дозволяє уникнути ситуацій, коли сама наявність групової структури використовується як аргумент для донарахування прибутку без належного економічного обґрунтування, та сприяє зменшенню кількості податкових спорів і підвищенню довіри між державою і бізнесом [24].

Формування прозорих і передбачуваних правил розподілу додаткової економічної вигоди між пов’язаними особами сприяє зниженню податкової невизначеності, що, своєю чергою, є важливим фактором для прийняття інвестиційних рішень міжнародними групами компаній. У цьому сенсі трансфертне ціноутворення виступає не лише інструментом фіскального контролю, а й елементом інституційного середовища, який впливає на здатність держави залучати довгостроковий капітал у процес відновлення економіки. Економічна природа групової синергії та її коректний розподіл у межах трансфертного ціноутворення набувають особливого значення в контексті післявоєнної відбудови економіки та використанні високотехнічного досвіду України.

Нормативно-правове вдосконалення трансфертного ціноутворення в Україні має здійснюватися у тісному та послідовному взаємозв'язку з реалізацією положень Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки, яка визначає стратегічні орієнтири розвитку податкової системи держави на середньострокову перспективу. У межах цієї Стратегії трансфертне ціноутворення розглядається не лише як інструмент фіскального контролю, а як складова комплексної системи управління податковими ризиками, спрямованої на запобігання розмиванню податкової бази, підвищення прозорості господарських операцій та формування довіри між платниками податків і державою. Big Data ТР в цілому побудована до цих принципів, що є показником часткового виконання Національної стратегії доходів 2025-2030 року.

Реалізація зазначеного підходу передбачає не обмежене точковими змінами оновлення окремих положень ст. 39 Податкового кодексу України, а формування цілісної та внутрішньо узгодженої концепції трансфертного ціноутворення як невід'ємного елемента сучасної податкової політики. Така концепція має поєднувати міжнародні стандарти ОЕСР із національними особливостями економічного розвитку, рівнем інституційної спроможності податкових органів та структурою українського бізнес-середовища. Важливим є також забезпечення стабільності та передбачуваності правил трансфертного ціноутворення, що дозволить суб'єктам господарювання здійснювати довгострокове планування та зменшить рівень податкової невизначеності.

У підсумку досягнення збалансованого поєднання фіскальних інтересів держави з обґрунтованими потребами бізнесу у стабільному, прозорому та передбачуваному податковому середовищі є ключовою умовою ефективного функціонування системи трансфертного ціноутворення в Україні в довгостроковій перспективі. Саме такий баланс сприятиме не лише зростанню бюджетних надходжень, а й підвищенню інвестиційної

привабливості національної економіки, що повністю відповідає стратегічним цілям Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки.

3.2. Перспективи розвитку механізмів попереднього узгодження ціноутворення (Advance Pricing Agreements) в Україні з урахуванням міжнародного досвіду

Механізми попереднього узгодження ціноутворення (Advance Pricing Agreements, APA) посідають особливе місце серед інструментів сучасної системи трансфертного ціноутворення, оскільки спрямовані не на постфактум контроль, а на запобігання податковим ризикам ще на етапі планування господарської діяльності. Їх основне призначення полягає у завчасному погодженні між платником податків і контролюючим органом методології визначення ціни або рівня рентабельності в контрольованих операціях, що забезпечує дотримання принципу «витягнутої руки» протягом визначеного періоду. У результаті зменшується ймовірність податкових спорів, донарахувань та штрафних санкцій, а також підвищується передбачуваність податкових наслідків для бізнесу.

У міжнародній практиці APA розглядаються як один із ключових елементів ризик-орієнтованого та превентивного податкового адміністрування, рекомендованого Організацією економічного співробітництва та розвитку. Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення підкреслюють, що попередні угоди сприяють формуванню довіри між податковими органами та платниками податків, знижують адміністративні витрати обох сторін і підвищують загальну ефективність системи контролю за трансфертним ціноутворенням. Особливої актуальності APA набули в умовах глобалізації бізнесу, зростання обсягів внутрішньогрупових операцій та ускладнення корпоративних структур.

Міжнародний досвід свідчить, що найбільш ефективно механізми попереднього узгодження ціноутворення функціонують у країнах зі

стабільним податковим законодавством, високим рівнем інституційної спроможності податкових органів та розвиненою культурою податкової доброчесності. Водночас практика показує, що навіть у країнах із перехідною економікою АРА можуть стати дієвим інструментом, за умови їх поступового впровадження та адаптації до національних умов. У цьому контексті показовою є практика Республіки Польща, яка за останнє десятиліття змогла суттєво розвинути систему попередніх цінових угод та інтегрувати її в загальну модель податкового адміністрування [47].

У Польщі процедура укладення АРА характеризується чіткою нормативною регламентацією етапів, строків розгляду заяв та переліку інформації, яку має надати платник податків. Заявник подає детальний опис контрольованих операцій, функціональний аналіз сторін, обґрунтування вибору методу трансфертного ціноутворення та економічні розрахунки. Водночас податкові органи зобов'язані дотримуватися встановлених строків розгляду, що підвищує прогнозованість процедури. Укладена угода є обов'язковою для обох сторін протягом визначеного періоду, зазвичай від трьох до п'яти років, за умови незмінності істотних обставин. Такий підхід дозволяє польським платникам податків планувати свою господарську діяльність у довгостроковій перспективі, мінімізуючи ризик податкових донарахувань за результатами трансфертних перевірок. Для держави ж АРА є інструментом зниження витрат на контроль та судові спори, а також способом підвищення інвестиційної привабливості країни. Важливо, що польська модель передбачає можливість укладення як односторонніх, так і двосторонніх або багатосторонніх АРА, що особливо актуально для транснаціональних корпорацій. Ефективність польської моделі попереднього узгодження ціноутворення підтверджується статистичними даними наведеними у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Статистичні показники функціонування механізмів Advance Pricing Agreements (APA) у Республіці Польща (на кінець 2023 року)

Показник	Операції з контрагентами з ЄС	Операції з контрагентами з третіх країн
Види доступних APA	Односторонні, двосторонні, багатосторонні	Односторонні, двосторонні, багатосторонні
Наявність плати за подання заявки	Так	Так
Загальна кількість чинних APA	161	35
У тому числі двосторонні та багатосторонні APA	9	5
У тому числі односторонні APA	152	30
Кількість запитів на APA, отриманих у 2023 році	19	12
Кількість APA, укладених у 2023 році	76	22
Кількість відхилених заявок у 2023 році	14	8
Кількість заявок, відкликаних платниками у 2023 році	10	7
Середня тривалість процедури узгодження APA	39 місяців	32 місяці

Джерело: складено автором на основі [48]

Станом на кінець 2023 року в Республіці Польща діяло майже 200 угод APA, з яких переважна частина стосувалася операцій із контрагентами з держав Європейського Союзу, що свідчить про активне використання цього інструменту в міжнародних ланцюгах створення вартості. Упродовж 2023 року податковими органами було укладено 98 угод APA, що суттєво перевищує кількість поданих заяв у тому ж році, підтверджуючи накопичений ефект попередніх процедур та сталість функціонування

механізму. Наявність як односторонніх, так і двосторонніх та багатосторонніх АРА, а також значна кількість чинних угод ще раз свідчать про інституційну зрілість польської моделі та її роль у зниженні податкових спорів і ризиків трансфертного ціноутворення.

Необхідно відзначити, що правові основи застосування механізмів попереднього погодження ціноутворення вже закріплені в податковому законодавстві України. Згідно з підпунктом 39.6.1 пункту 39.6 статті 39 Податкового кодексу України, попереднє погодження цін у контрольованих операціях визначається як процедура між великим платником податків і центральним органом виконавчої влади, відповідальним за державну податкову політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» на підставі договору, укладеного на обмежений строк. Деталі цієї процедури визначені постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2021 року № 1114, якою затверджено Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, а також передбачено можливість укладення односторонніх, двосторонніх і багатосторонніх договорів для трансфертного ціноутворення. Водночас наявність відповідної нормативної бази не гарантує широкого та ефективного застосування цього механізму на практиці. Незважаючи на те, що механізм АРА був закріплений у законодавстві України з 28 жовтня 2021 року, на практиці він досі не набув широкого застосування. На початковому етапі це було зумовлено процесом становлення та адаптації національних правил трансфертного ціноутворення, зокрема запровадженням обов’язкового застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для операцій із сировинними товарами відповідно до вимог пункту 39.3.3 Податкового кодексу України.

У подальшому використання механізму АРА було об’єктивно ускладнене високим рівнем невизначеності в економічному середовищі, спричиненим спочатку пандемією COVID-19, а згодом – повномасштабним вторгненням Російської Федерації на територію України. Ці фактори істотно

обмежили можливості платників податків щодо довгострокового прогнозування фінансово-господарської діяльності, зокрема через порушення логістичних ланцюгів, зміну ринків збуту та волатильність цін.

За таких умов відсутність стабільних і прогнозованих економічних показників знижує практичну привабливість укладення АРА, оскільки цей інструмент передбачає погодження цінових параметрів на тривалий період. У зв'язку з цим, можливо, для активізації застосування механізмів попереднього узгодження ціноутворення доцільним є запровадження додаткових стимулів і преференцій для бізнесу, особливо в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки.

З огляду на обставини розвиток механізмів попереднього узгодження ціноутворення в Україні набуває особливої актуальності, зважаючи на складність і конфліктність практики застосування правил трансфертного ціноутворення. Тривалі строки перевірок, неоднозначність тлумачення норм Податкового кодексу та значна кількість податкових спорів негативно впливають як на бізнес-клімат, так і на ефективність податкового адміністрування, у зв'язку з чим АРА можуть стати інструментом переходу від переважно реактивної моделі контролю до превентивної та партнерської [50].

Запровадження ефективної системи АРА в Україні сприяло б суттєвому скороченню кількості податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення, зменшенню адміністративного навантаження на контролюючі органи та підвищенню рівня добровільного дотримання податкового законодавства. Крім того, наявність дієвого механізму попереднього узгодження ціноутворення є важливим сигналом для іноземних інвесторів, оскільки знижує рівень податкової невизначеності та ризиків, пов'язаних із веденням бізнесу в Україні.

Водночас імплементація міжнародного досвіду, зокрема польського, потребує адаптації до українських реалій. Передусім це стосується інституційної спроможності податкових органів та рівня довіри між бізнесом

і державою. На початковому етапі доцільним є зосередження на розвитку односторонніх АРА, які не потребують залучення податкових адміністрацій інших країн та можуть бути впроваджені швидше. Такі угоди дозволять напрацювати практику, стандартизувати процедури та підготувати фахівців, не створюючи надмірного навантаження на систему.

Окремої уваги заслуговує питання доступності механізмів АРА для різних категорій платників податків. У міжнародній практиці попередні цінові угоди традиційно асоціюються з великим бізнесом та транснаціональними корпораціями. Однак для України доцільним є запровадження спрощених процедур АРА для середнього бізнесу, з обмеженим переліком операцій та скороченим обсягом документації. Такий підхід відповідав би принципам пропорційності та ризик-орієнтованості, задекларованим у сучасних підходах до податкового адміністрування.

Важливим чинником успішного розвитку механізмів АРА є належний рівень фахової підготовки працівників податкових органів. Аналіз і супровід попередніх цінових угод вимагають глибоких знань у сфері економічного аналізу, фінансів, міжнародного оподаткування та практики застосування настанов ОЕСР. У цьому контексті доцільним є створення спеціалізованих підрозділів або центрів компетенцій з питань АРА, а також залучення міжнародної технічної допомоги та обміну досвідом з податковими адміністраціями інших країн [49].

Розвиток механізмів попереднього узгодження ціноутворення в Україні має відбуватися у тісному зв’язку з реалізацією Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки, яка передбачає перехід до більш прозорої, прогнозованої та сервісно орієнтованої моделі податкового адміністрування. АРА повністю відповідають задекларованому у Стратегії курсу на превентивний податковий контроль, зниження конфліктності та формування партнерських відносин між державою і бізнесом.

У підсумку перспективи розвитку механізмів попереднього узгодження ціноутворення в Україні є значними, за умови їх поетапного та зваженого

впровадження. Адаптація міжнародного досвіду, зокрема практики Республіки Польща, з урахуванням національних особливостей дозволить сформувати ефективний інструмент управління податковими ризиками. Це сприятиме не лише підвищенню ефективності системи трансфертного ціноутворення, а й загальному покращенню інвестиційного клімату та стійкості податкової системи України в довгостроковій перспективі.

3.3. Використання інструментів медіації з врегулювання спорів у трансфертному ціноутворенні

Одним із найбільш суттєвих викликів у сфері трансфертного ціноутворення в Україні залишається високий рівень конфліктності відносин між платниками податків і контролюючими органами. Практика застосування правил трансфертного ціноутворення свідчить, що значна частина перевірок завершується донарахуваннями податкових зобов'язань, штрафними санкціями та подальшим оскарженням результатів у межах адміністративних процедур або судового розгляду. Така ситуація є наслідком поєднання кількох факторів, серед яких ключову роль відіграють складність економічних розрахунків, багатоваріантність методів аналізу, а також неоднозначність тлумачення окремих норм податкового законодавства, що регулюють порядок визначення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Особливої гостроти ця проблема набуває з огляду на тривалі строки проведення перевірок з питань трансфертного ціноутворення. Відповідно до положень Податкового кодексу України, а саме абзацу першого п.п. 39.5.2.8 п.п. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 такі перевірки можуть тривати до 18 місяців. Фактично це означає, що платник податків може перебувати у стані правової невизначеності більше двох років. Упродовж цього періоду підприємство змушене резервувати кошти під потенційні податкові донарахування, обмежувати інвестиційну активність, переглядати фінансові плани та

утримувати додаткові ресурси для правового супроводу спору. Така ситуація негативно впливає не лише на окремих платників, а й на загальний інвестиційний клімат у державі [34].

Для контролюючих органів тривалі перевірки у сфері трансфертного ціноутворення також є ресурсомісткими. Вони потребують залучення фахівців з економічного аналізу, міжнародного оподаткування, фінансового моделювання, а також значного часу на опрацювання документації, проведення порівняльного аналізу та формування доказової бази. У результаті значна частина кадрового потенціалу податкових органів концентрується на обмеженій кількості складних справ, що знижує ефективність загального податкового адміністрування.

Специфіка трансфертного ціноутворення полягає в тому, що визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» не може бути абсолютно точним або однозначним. На відміну від класичних податкових правопорушень, пов’язаних із формальним недотриманням строків подання звітності або заниженням бази оподаткування, спори у сфері трансфертного ціноутворення мають складну економічну природу. Вони ґрунтуються на використанні порівняльного аналізу, виборі відповідних фінансових показників, формуванні діапазонів рентабельності та застосуванні професійного судження.

Навіть за умови використання однакових вихідних даних платник податків і контролюючий орган можуть дійти різних висновків щодо відповідності ціни або рентабельності контрольованої операції ринковим умовам. Це зумовлено відмінностями у підходах до вибору порівняльних компаній, коригувань фінансових показників, визначення функціонального профілю сторін та оцінки ризиків. У такій ситуації конфлікт між сторонами є не винятком, а об’єктивно зумовленим наслідком самої природи трансфертного ціноутворення.

Підготовка документації з трансфертного ціноутворення є ще одним чинником, що впливає на рівень конфліктності. Вона потребує значних

фінансових і часових ресурсів, залучення зовнішніх консультантів, збору великого обсягу внутрішньої та зовнішньої інформації, а також проведення складних економічних розрахунків. Для багатьох платників податків, особливо середнього бізнесу, виконання цих вимог стає суттєвим фінансовим навантаженням. Водночас навіть ретельно підготовлена документація не гарантує відсутності претензій з боку контролюючих органів.

У результаті формується ситуація, за якої навіть добросовісні платники податків, які прагнуть дотримуватися вимог законодавства, змушені брати участь у тривалих і витратних податкових спорах. Це підриває довіру до податкової системи, знижує мотивацію до добровільного виконання податкових зобов'язань та стимулює використання захисних, а іноді й можливо агресивних податкових стратегій.

У цьому контексті перспективним напрямом удосконалення механізмів врегулювання спорів у сфері трансфертного ціноутворення є впровадження та розвиток інструментів податкової медіації. Медіація як альтернативний спосіб вирішення спорів передбачає залучення нейтрального посередника, який сприяє налагодженню конструктивного діалогу між сторонами та допомагає їм дійти взаємоприйнятного рішення. Принциповою особливістю медіації є те, що медіатор не ухвалює рішення по суті спору і не наділений владними повноваженнями.

На відміну від судового розгляду, де результатом є рішення на користь однієї зі сторін, медіація орієнтована на досягнення компромісу та баланс інтересів. Це особливо важливо у сфері трансфертного ціноутворення, де абсолютна істина часто є недосяжною, а економічно обґрунтовані позиції можуть існувати по обидва боки спору. Медіація дозволяє сторонам зосередитися не на формальному доведенні правоти, а на пошуку практичного рішення, яке мінімізує ризики та втрати для обох сторін.

Міжнародний досвід свідчить, що медіація та інші альтернативні способи врегулювання податкових спорів дедалі активніше застосовуються у країнах із розвиненими податковими системами. У державах – членах ОЕСР

такі механізми розглядаються як важливий елемент ризик-орієнтованого та сервісного податкового адміністрування. Вони дозволяють зменшити кількість судових спорів, скоротити строки вирішення конфліктів і підвищити рівень добровільного дотримання податкового законодавства [24].

Особливо актуальним застосування медіації є саме у сфері трансфертного ціноутворення, де спори мають складний економічний характер і рідко зводяться до простого порушення формальних норм. У таких справах судовий розгляд часто триває роками, а суди змушені покладатися на експертні висновки, які також можуть бути суперечливими. Медіація ж дає змогу врахувати економічну логіку операцій, бізнес-модель платника та реальний розподіл функцій і ризиків.

Однією з ключових переваг медіації у сфері трансфертного ціноутворення є її гнучкість. Процедура медіації не обмежується жорсткими процесуальними рамками, що дає змогу сторонам адаптувати формат обговорення до специфіки конкретного спору. Це дозволяє детально обговорити спірні аспекти функціонального аналізу, вибору методу трансфертного ціноутворення, коригувань фінансових показників та інших елементів, які мають вирішальне значення для результату.

Не менш важливою перевагою є конфіденційність медіації. На відміну від судових рішень, які зазвичай є публічними, результати медіації не підлягають розголошенню. Для великих корпоративних груп це має принципове значення, оскільки інформація про трансфертні ціни, внутрішньогрупові фінансові потоки, структуру бізнесу та прибутковість окремих сегментів є комерційно чутливою. Конфіденційний характер медіації сприяє більш відкритому обміну інформацією та підвищує довіру між сторонами [46].

Для держави використання інструментів медіації означає зменшення адміністративних витрат, пов’язаних із тривалими перевірками, апеляційними процедурами та судовими процесами. Крім того, медіація дозволяє зосередити ресурси податкових органів на найбільш ризикових і

системних випадках, не витрачаючи значні зусилля на спори, які можуть бути врегульовані шляхом діалогу. Для бізнесу ж основною перевагою є скорочення періоду податкової невизначеності та зменшення фінансових і репутаційних втрат.

Водночас впровадження медіації у сфері трансфертного ціноутворення в Україні потребує належного нормативно-правового забезпечення. Насамперед необхідним є законодавче закріплення можливості застосування медіації у податкових спорах, визначення її місця у системі адміністративного оскарження та встановлення базових принципів процедури. Важливо, щоб участь у медіації була добровільною та не обмежувала право сторін на подальший судовий захист.

Окремим завданням є формування пулу кваліфікованих медіаторів, здатних ефективно працювати зі спорами у сфері трансфертного ціноутворення. Такі фахівці мають поєднувати знання податкового законодавства, міжнародних настанов ОЕСР, методів економічного аналізу та навички переговорів. Доцільним є створення спеціалізованих програм підготовки податкових медіаторів і поступове впровадження цього інституту у практику [51].

Розвиток інструментів медіації у сфері трансфертного ціноутворення має розглядатися у ширшому контексті трансформації податкової політики України та реалізації Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки. Орієнтація на партнерську модель взаємодії між державою і бізнесом передбачає використання не лише контрольних, а й діалогових механізмів. У цьому сенсі медіація є важливим елементом формування сучасної, збалансованої та ефективної системи податкового адміністрування.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі виконано всебічне дослідження трансфертного ціноутворення як одного з важливих елементів сучасної податкової політики, яка формується у контексті глобалізаційних процесів, ускладнення корпоративних структур і зростання значення міжнародних ланцюгів створення доданої вартості. Аналіз показав, що трансфертне ціноутворення в теперішніх умовах виходить за межі суто технічного інструменту податкового контролю і набуває стратегічного значення для підтримки фіскальної стабільності, справедливого розподілу податкових надходжень і збереження конкурентоспроможності національної економіки.

У дослідженні доведено, що розвиток трансфертного ціноутворення був зумовлений структурними змінами світової економіки другої половини XX століття. Це зокрема пов’язано із зростанням масштабів діяльності транснаціональних корпорацій, поширенням внутрішньогрупових операцій і втратою ролі ринкової ціни як універсального орієнтира для оподаткування. В цьому контексті принцип «витягнутої руки» є ключовим міжнародним стандартом, що спрямований на забезпечення нейтральності оподаткування та прив’язки податкових результатів до реального створення економічної цінності. Також еволюція підходів ОЕСР, зокрема в межах ініціативи BEPS, демонструє поступовий перехід від формального контролю цін до більш комплексного аналізу функцій, ризиків, фінансування і економічної суті внутрішньогрупових операцій.

Аналіз української практики показує, що система трансфертного ціноутворення має сформовану багаторівневу нормативну базу та загалом відповідає основним міжнародним стандартам. Її правову основу становлять норми Податкового кодексу України, насамперед стаття 39, підзаконні нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України, методологічні роз’яснення та узагальнюючі податкові консультації Державної податкової служби України, а також положення

Керівництва ОЕСР з трансфертного ціноутворення та стратегічні орієнтири, визначені Національною стратегією доходів на 2025–2030 роки, що в загальному встановлює критерії контрольованих операцій, методи їх аналізу та особливості податкового контролю. Практичний досвід адміністрування підтверджує важливість трансфертного ціноутворення для захисту податкової бази: зростання кількості перевірок та як наслідок донарахувань по ним, самостійних коригувань за принципом compliance, що призводить до збільшення бази оподаткування, зокрема зменшення податкових збитків за останні роки та зменшення податкових збитків за останні роки свідчать про підвищення ефективності контролю та активізацію ролі трансфертного ціноутворення у податковій політиці.

Особливу увагу в роботі приділено трансформації підходів до адміністрування трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації. Впровадження інформаційно-аналітичних систем Big Data у діяльність ДПС України розглядається як важливий крок для підвищення ефективності ризик-орієнтованого відбору операцій для контролю, автоматизації аналізу великих масивів даних та наближення національної практики до сучасних міжнародних моделей податкового адміністрування. У цьому контексті трансфертне ціноутворення все більше інтегрується у ширшу систему управління податковими ризиками та реалізації податкової політики, спрямованої на протидію розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку.

У роботі обґрунтовано важливість розвитку превентивних і діалогових механізмів у сфері трансфертного ціноутворення, зокрема процедур попереднього узгодження цін (APA) та медіації, які відповідають міжнародним стандартам і стратегічним орієнтирам Національної стратегії доходів на 2025–2030 роки та сприяють зменшенню конфліктності й формуванню передбачуваного податкового середовища. Водночас встановлено, що попри уже наявність правових підстав для застосування APA, їх практичне використання в Україні залишається обмеженим через

сукупність об’єктивних економічних та інституційних чинників, пов’язаних зі становленням системи трансфертного ціноутворення та тривалою дією кризових і воєнних умов. Таким чином АРА потребу подальшого розвитку й стимулювання цього інструменту.

Підсумовуючи результати дослідження, можна зробити висновок, що трансфертне ціноутворення займає ключове місце в системі пріоритетів податкової політики України. Його успішне впровадження можливе лише за умови поєднання фіскальних інтересів держави з потребами бізнесу у стабільності, прозорості й правовій визначеності. Подальший розвиток системи трансфертного ціноутворення має базуватися не на фрагментарних змінах, а на цілісній концепції, що поєднує міжнародні стандарти ОЕСР, цифрові інструменти адміністрування і партнерські підходи у взаємодії між платниками податків і державою. Реалізація такого підходу сприятиме підвищенню ефективності податкової політики, зміцненню довіри до податкових інститутів та сталому розвитку національної економіки в умовах глобальної конкуренції.

Важливий напрям подальшого розвитку системи трансфертного ціноутворення в Україні – інституціоналізація механізмів медіації у податкових правових відносинах. У роботі доведено, що особливості трансфертних спорів, через складність економічного аналізу, множинність допустимих методологічних підходів і відсутність єдиного правильного ринкового результату, зменшують ефективність традиційних контрольно-каральних інструментів. У таких умовах медіація виступає як альтернативний спосіб врегулювання спорів, що забезпечує професійний діалог між платником податків і контролюючим органом, з акцентом на економічну природу операцій, функціональний аналіз і реальний розподіл ризиків. Використання медіації у сфері трансфертного ціноутворення допомагає скоротити тривалість податкових конфліктів, знизити адміністративні та фінансові витрати, підвищити правову визначеність і захистити комерційно важливу інформацію. Інтеграція медіаційних процедур

у податкове адміністрування відповідає сучасним міжнародним підходам до ризик-орієнтованого і сервісного оподаткування щодо формування партнерської моделі взаємодії між державою і бізнесом.

Підсумовуючи результати дослідження, варто зазначити, що трансфертне ціноутворення має важливе значення у системі пріоритетів податкової політики України та податкового адміністрування. Воно забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та потребами бізнесу у стабільності й правовій визначеності і впливає на чесну конкуренцію та як наслідок на розвиток технології за технологічним принципом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2017.URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/07/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_g1g71100/tpg-2017-en.pdf.(дата звернення: 01.09.2025).
2. United Nations: United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries [Електронний ресурс]. New York : United Nations, 2013.URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf.(дата звернення: 03.09.2025).
3. International Monetary Fund: Offshore Financial Centers – IMF Background Paper [Електронний ресурс]. Washington, DC : IMF, 2000. URL: https://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm (дата звернення: 05.09.2025).
4. OECD: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 1998.URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1998/04/harmful-tax-competition_g1ghgc60/9789264162945-en.pdf. (дата звернення: 07.09.2025).
5. Sinha N., Srivastava A. Offshore Financial Centers and Tax Havens – An Overview [Електронний ресурс]. Nishith Desai Associates. URL: https://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Articles/Offshore%20Financial%20Centers.pdf. (дата звернення: 09.09.2025).
6. OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2013. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/02/addr

essing-base-erosion-and-profit-shifting_g1g2a9bc/9789264192744-en.pdf. (дата звернення: 11.09.2025).

7. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2013.URL: https://www.oecd.org/en/publications/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67.html. (дата звернення: 13.09.2025).
8. OECD: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_g1g58cf4/9789264241688-en.pdf. (дата звернення: 15.09.2025).
9. European Parliament: Understanding the OECD Tax Plan to Address BEPS [Електронний ресурс]. Brussels : EPRS, 2017. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/607288/EPRS_BRI%282017%29607288_EN.pdf.(дата звернення: 17.09.2025).
10. University of Michigan Law School: Faculty Scholarship Repository [Електронний ресурс]. URL: https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2179&context=facarticles.(дата звернення: 19.09.2025).
11. OECD: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_g1g58cdf/9789264241138-en.pdf. (дата звернення: 21.09.2025).
12. Міністерство фінансів України: Дорожня карта з імплементації Плану дій BEPS в Україні [Електронний ресурс]. URL:

https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_en%281%29.pdf. (дата звернення: 23.09.2025).

13. G20: G20 Leaders' Communiqué, Antalya Summit [Електронний ресурс]. Tokyo : Ministry of Foreign Affairs of Japan, 2015. URL: https://www.mofa.go.jp/files/000111117.pdf.(дата звернення: 25.09.2025).
14. European Parliament: Understanding the OECD Tax Plan to Address BEPS [Електронний ресурс]. Brussels : EPRS, 2016. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/580911/EPRS_BRI%282016%29580911_EN.pdf(дата звернення: 28.09.2025).
15. OECD: Inclusive Framework on BEPS – Progress Report 2016–2017 [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2017.URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/07/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2016-june-2017_438b6d9f/60eb0b86-en.pdf.(дата звернення: 01.10.2025).
16. BEPS 2.0: Global Tax Reform Overview [Електронний ресурс]. URL: https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/357117/mod_resource/content/1/BEPS%202.0.pdf.(дата звернення: 03.10.2025).
17. OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines (серія публікацій) [Електронний ресурс]. URL: https://www.oecd.org/en/publications/serials/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations_g1ghb7b0.html.(дата звернення: 05.10.2025).
18. Податковий кодекс України: ст. 39 «Трансфертне ціноутворення» [Електронний ресурс]. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2422.(дата звернення: 07.10.2025).
19. Закон України від 04.07.2013 № 408-VII щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-18.(дата звернення: 09.10.2025).

20. OECD: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – Final Report [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_g1g58cf0/9789264241480-en.pdf. (дата звернення: 11.10.2025).
21. Міністерство фінансів України: Наказ (нормативний акт Мінфіну) [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v6185872-18#Text. (дата звернення: 13.10.2025).
22. CASE Україна: Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення та уникнення оподаткування в Україні [Електронний ресурс]. URL: https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unyknennya-opodatkuvannya-v-ukrayini/.(дата звернення: 15.10.2025).
23. OECD: A Decade of the BEPS Initiative [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2025..URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/10/a-decade-of-the-beps-initiative_d6b0d93a/32096fd3-en.pdf.(дата звернення: 18.10.2025).
24. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (оновлені матеріали) [Електронний ресурс]. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/.(дата звернення: 18.10.2025).
25. OECD: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2015. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/desi

gning-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_g1g58ce1/9789264241152-en.pdf.(дата звернення: 22.10.2025).

26. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. Commentary to Article 9 [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2017. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf.(дата звернення: 22.10.2025).

27. OECD: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – Final Report [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2015..URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_g1g5906e/9789264241695-en.pdf. (дата звернення: 27.10.2025).

28. OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [Електронний ресурс]. Paris : OECD, 2016. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf. (дата звернення: 30.10.2025).

29. OECD: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2016. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2016/12/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_g1g745d0/9789264268333-en.pdf. (дата звернення: 03.11.2025).

30. Державна податкова служба України: Департамент трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-

ukraini/struktura/aparat/departament-transfertnogo-tsinoutvorennya/. (дата звернення: 03.11.2025).

31. COST Ukraine: публікація у соціальній мережі Facebook [Електронний ресурс]. URL: https://www.facebook.com/cost.ukraine/posts/pfbid02gEXxjpB2wtUrPPuZo9hmBtpZFCwhExzBdZ4uhLAXDxbUe15MkGXnxs797et4F3hTl/. (дата звернення: 07.11.2025).

32. Кабінет Міністрів України: Постанова від 27.12.2017 № 1045 [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF/ed20240605#Text. (дата звернення: 10.11.2025).

33. Кабінет Міністрів України: Постанова від 04.07.2017 № 480 [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF/ed20250101#Text. (дата звернення: 10.11.2025).

34. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2422. (дата звернення: 15.11.2025).

35. Agravery: Україна зберегла світове лідерство з експорту соняшникової олії [Електронний ресурс]. URL: https://agravery.com/uk/posts/show/ukraina-zberegla-svitove-liderstvo-z-eksportu-sonasnikovoi-olii-u-2024-roci дата звернення: 18.11.2025).

36. AgroReview: Україна серед світових лідерів аграрного виробництва [Електронний ресурс]. URL: https://agroreview.com/content/roslyny/ukrayina-uvijshla-desyatky-lideriv-svitovogo/. (дата звернення: 18.11.2025).

37. Visit Ukraine: Природні ресурси України [Електронний ресурс]. URL: https://visitukraine.today/blog/5571/coal-iron-ore-and-more-how-rich-is-ukraine-in-natural-resources. (дата звернення: 22.11.2025).

38. Міністерство фінансів України: Наказ (зареєстрований у Мін'юсті) [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text. (дата звернення: 25.11.2025).

39. Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text. (дата звернення: 25.11.2025).

40. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n6094. (дата звернення: 30.11.2025).

41. Державна податкова служба України: Додаток 1 (статистичні матеріали) [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/808/942553/Dodatok_1.pdf. (дата звернення: 04.12.2025).

42. Державна податкова служба України: Матеріал «Big Data TP» [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847849.html. (дата звернення: 04.12.2025).

43. Державна податкова служба України: інформаційне повідомлення [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/746408.html. (дата звернення: 07.12.2025).

44. Державна податкова служба України: інформаційне повідомлення (print-версія) [Електронний ресурс]. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/print-854347.html. (дата звернення: 07.12.2025).

45. Національна стратегія доходів на 2025–2030 роки [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text (дата звернення: 10.12.2025).

46. OECD: Prevention and Resolution of Transfer Pricing Disputes [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2012. URL:

https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/prevention-and-resolution-of-transfer-pricing-disputes.htm (дата звернення: 13.12.2025).

47. OECD: Advance Pricing Arrangements (APAs) [Електронний ресурс]. Paris : OECD Publishing, 2019. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/advance-pricing-arrangements.htm (дата звернення: 16.12.2025).

48. European Commission: Advance Pricing Agreements – Report 2023 [Електронний ресурс]. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/f2ba3491-b0d7-48e2-be6d-6155cc085858_en?filename=APA_final_2023.pdf (дата звернення: 18.12.2025).

49. OECD: Transfer Pricing Country Profile – Poland [Електронний ресурс]. Paris : OECD, 2023. URL: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm (дата звернення: 20.12.2025).

50. Krywan T. Advance Pricing Agreements in Poland: Practical Aspects // International Transfer Pricing Journal [Електронний ресурс]. 2021. URL: https://www.ibfd.org/products/journals/international-transfer-pricing-journal (дата звернення: 23.12.2025).

51. Lang M., Züger M. Dispute Resolution in International Tax Law [Електронний ресурс]. Vienna : Linde Verlag, 2018. URL: https://www.lindeverlag.at (дата звернення: 23.12.2025).

52. Довідкові матеріали з питань штрафів в трансфертному ціноутворенні [Електронний ресурс]. Kyiv : 7eminar.ua. URL: https://7eminar.ua/handbooks/5034/11410 (дата звернення: 26.12.2025).

ДОДАТКИ

Додаток А

Рис. А.1. Показники податкового контролю за трансфертним ціноутворенням

Додаток Б

Рис. Б.1. Показники динаміки декларування контрольованих операцій за 2013-2024 роки

Додаток В

Рис. В.1. Узагальнені показники контрольованих операцій в Україні за 2024 рік та структура їх аналізу відповідно до принципу «витягнутої руки».

Додаток Г

Рис.Г.1. Динаміка самостійного коригування платниками податків показників трансфертного ціноутворення в Україні у 2015–2025 роках.

Додаток Д

Рис. Д.1. Структура поданих повідомлень про участь у міжнародних групах компаній за 2024 рік

Додаток Є

Таблиця Є.1

Приклади застосування фінансових показників з урахуванням типових бізнес-моделей сторін, що досліджуються

Метод	Фінансовий показник	Формула	Приклади застосування
Метод ціни перепродажу	Валова рентабельність	Валовий прибуток / Виручка від реалізації	Повнофункціональний трейдер, за умови, якщо під час перепродажу товару здійснюється підготовка товарів до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування), змішування товарів
Метод «витрати плюс»	Валова рентабельність собівартості	Валовий прибуток / Собівартість	Закупівельна компанія з обмеженим ризиком. Контрактний виробник, виробник, що працює на давальницькій сировині. Постачальник допоміжних послуг/агент зі збуту (із закупівлі)/комісіонер

Продовження додатку Є

Метод чистого прибутку	Чиста рентабельність	Операційний прибуток / Виручка від реалізації	Повнофункціональний трейдер
Метод чистого прибутку	Чиста рентабельність витрат	Операційний прибуток / (Собівартість + Операційні витрати)	Закупівельна компанія з обмеженим ризиком. Контрактний виробник, виробник, що працює на давальницькій сировині. Постачальник допоміжних послуг/агент зі збуту (із закупівлі)/комісіонер
Метод чистого прибутку	Рентабельність операційних витрат	Валовий прибуток / Операційні витрати	Трейдер з обмеженим ризиком
Метод чистого прибутку	Рентабельність активів/капіталу	Операційний прибуток / Активи; Операційний прибуток / Капітал	Контрактний виробник (коли активи є головним фактором отримання прибутку, а інформація про інші потенційні показники рентабельності недоступна або її не можна використовувати з належною мірою надійності)

Джерело: [38]

Додаток Ж

Таблиця Ж.1.

Фінансові санкції за порушення вимог трансфертного ціноутворення

Норма ПКУ	Характер порушення	Фінансові наслідки
Звіт про контрольовані операції		
Абзац 3 п. 120.3 ст. 120	Неподання звіту*	Штраф у розмірі 300 ПМПО (908 400 грн)
Абзац 9, 10 п. 120.3 ст. 120	Неподання після спливу 30 к. д. з моменту граничного строку сплати штрафу	Штраф у розмірі 5 ПМПО (15 140 грн) за кожен к. д. прострочення, але не більше 300 ПМПО (908 400 грн)
Абзац 3 п. 120.6 ст. 120	Подання звіту з порушенням строків	Штраф у розмірі 1 ПМПО (3028 грн) за кожний к. д. прострочення, але не більше 300 ПМПО (908 400 грн)
Абзац 4 п. 120.6 ст. 120	Несвоєчасне декларування КО шляхом подання уточнюючого звіту	Штраф у розмірі 1 ПМПО (3028 грн) за кожний к. д. затримки, але не більше 300 ПМПО (908 400 грн) або 0,5% вартості КО, незадекларованих КО
Абзац 3 п. 120.4 ст. 120	Неповне відображення КО у звіті	Штраф у розмірі 1% суми КО, незадекларованих у поданому звіті, але не більше 300 ПМПО (908 400 грн), за всі незадекларовані КО

Продовження додатку Ж

Повідомлення про участь у Міжнародній групі компаній		
Абзац 7 п. 120.3 ст. 120	Ненадання повідомлення*	Штраф у розмірі 100 ПМПО (302 800 грн)
Абзац 8 п. 120.6 ст. 120	Подання повідомлення з порушенням строків	Штраф у розмірі 1 ПМПО (3028 грн) за кожний к. д. прострочення, але не більше 50 ПМПО (151 400 грн)
Абзац 3 п. 120.5 ст. 120	Надання недостовірних відомостей **	Штраф у розмірі 50 ПМПО (151 400 грн)
Документація з трансферного ціноутворення		
Абзац 4 п. 120.3 ст. 120	Ненадання документації на запит контролюючого органу *	Штраф у розмірі 3% суми КО, щодо яких не подали документацію з ТЦУ, але не більше 200 ПМПО (605 600 грн)
Абзац 5 п. 120.6 ст. 120	Подання документації з порушенням строків	2 ПМПО (6 056 грн) за кожний к. д. прострочення, але не більше 200 ПМПО (605 600 грн)
Глобальна документація з трансферного ціноутворення (Майстер-файл)		
Абзац 5 п. 120.3 ст. 120	Ненадання Майстер-файлу *	Штраф у розмірі 300 ПМПО (908 400 грн)
Абзац 6 п. 120.6 ст. 120	Несвоєчасне подання майстер-файлу	3 ПМПО (9084 грн) за кожний к. д. прострочення, але не більше 300 ПМПО (908 400 грн)

Продовження додатку Ж

Звіт у розрізі країн Міжнародної групи компаній (Country-by-Country Reports)		
Абзац 6 п. 120.3 ст. 120	Ненадання звіту *	Штраф у розмірі 1 000 ПМПО (3 028 000 грн)
Абзац 7 п. 120.6 ст. 120	Порушення строків подання або неподання уточненого звіту	10 ПМПО** (30 280 грн), за кожний к. д. прострочення, але не більше 1000 ПМПО (3 028 000 грн)
Абзац 4 п. 120.4 ст. 120	Неповне задекларуваня інформації про учасників МГК відповідно до вимог ст. 39 ПКУ	1 % доходу відповідного учасника МГК, дані про якого не включені до звіту CbC всупереч вимогам ПКУ, але не більше – до 1 000 ПМПО** (3 028 000 грн)
Абзац 4 п. 120.5 ст. 120	Надання недостовірних відомостей відповідно до учасника МГК**	200 ПМПО (605 600 грн)
Коригування		
пп. 39.5.4 ст. 39 у + п.123.1-123.2 та 123.2[1] ст. 123	Невідповідність умов КО принципу «витягнутої руки»	Донарахування податку на прибуток + штраф (10% (умисно – 25%) або 50% (повторне))

Джерело: складено автором на основі [34, 52]

* Сплата фінансових санкцій не звільняє платника податку від обов'язку подання відповідних документів.

** Штраф не застосовують, якщо платник податку подав повідомлення про участь у МГК та/або звіт у розрізі країн МГК з помилками, які не вплинули на правильність ідентифікації держави або території, резидентом яких є один або декілька учасників МГК, а також на правильність ідентифікації кожного з учасників або на правильність ідентифікації юрисдикції подання звіту в розрізі країн МГК. В такому випадку платник виправляє помилки шляхом подання уточнюючого повідомлення про участь у МГК та/або звіт у розрізі країн МГК не пізніше ніж за 30 календарних днів з дати отримання повідомлення контролюючого органу про знайдені помилки в звіті.