

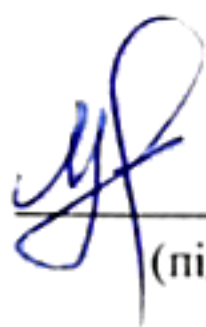
МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту  
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Вплив на економічні показники діяльності підприємства  
переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих  
операцій»

Здобувач вищої освіти II курсу,  
групи ОММ 23-1,  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»,  
ОПП «Міжнародне оподаткування»



Машталір  
Назар Васильович

(підпис)

Науковий керівник



(підпис)

Лекарь  
Сергій Іванович,  
д.ю.н., професор

Керівник освітньо-  
професійної програми

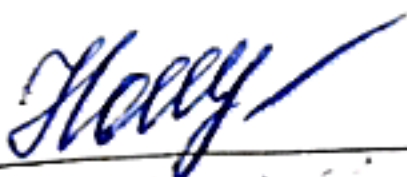


(підпис)

Лекарь  
Сергій Іванович,  
д.ю.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,  
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри  
адміністрування податків



(підпис)

Іванишина О.С.,  
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2025

Регистрація № 4 20.01.25 [підпис]  
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.24 [підпис]  
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 70/С/4 07.02.25 [підпис]  
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] Ю.В. Кушнарєва  
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: [підпис] С.І. Лекарь  
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] В.Л. Андрущенко  
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] І.А. Прокопенко  
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: [підпис] М.В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

| Об'єкти контролю                                                                                                                                                                     | Діапазон оцінки в балах | Фактична кількість балів | Примітки | Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------------|----------|------------------------------------------------------------------------------|
| ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ                                                                                                                          |                         |                          |          |                                                                              |
| 1. Зміст кваліфікаційної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій) | від 0 до 30             | 23                       |          |                                                                              |
| 2. Дотримання вимог щодо оформлення                                                                                                                                                  | від 0 до 10             | 9                        |          |                                                                              |
| 3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни                                                                                                             | від 0 до 5              | 4                        |          |                                                                              |
| 4. Рецензент                                                                                                                                                                         | від 0 до 5              | 4                        |          |                                                                              |
| РАЗОМ БАЛІВ*                                                                                                                                                                         |                         | від 0 до 50              | 40       |                                                                              |
| ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ                                                                                                                                |                         |                          |          |                                                                              |
| 1. Доповідь                                                                                                                                                                          | від 0 до 10             | 6                        |          |                                                                              |
| 2. Роздатковий матеріал                                                                                                                                                              | від 0 до 5              | 3                        |          |                                                                              |
| 3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання                                                                                                     | від 0 до 25             | 15                       |          |                                                                              |
| 4. Апробація (участь у конференціях)                                                                                                                                                 | від 0 до 10             | 6                        |          |                                                                              |
| РАЗОМ БАЛІВ                                                                                                                                                                          |                         | від 0 до 50              | 30       |                                                                              |
| ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ                                                                                                                                                             |                         | від 0 до 100             | 70       |                                                                              |

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

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою | Дата       | П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)                               |
|------------------------------|-----------------------|-------------------------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 70                           | C                     | 4<br>(добре)                  | 07.02.2025 | Кушнар'ова Ю.В.<br>Лекар' С.І.<br>Андрущенко В.І.<br>Прокопенко І.А.<br>Яруш М.В. |

Правила переведенням оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

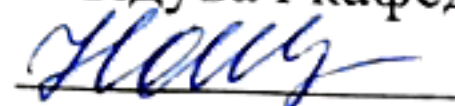
| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою |
|------------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| 90-100                       | A                     | 5 (відмінно)                  |
| 80-89                        | B                     | 4 (добре)                     |
| 70-79                        | C                     |                               |
| 60-69                        | D                     | 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»

Затверджую

Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

«22» 12 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу  
здобувача вищої освіти

**Машталіра Назара Васильовича**

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. **Тема кваліфікаційної роботи** «Вплив на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій».

2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 №1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517.

3. **Строк здачі закінченої роботи** 23.12.2024 р.

4. **Цільова установка**

**Мета роботи:** розробити рекомендації щодо вдосконалення регулювання трансфертного ціноутворення та зменшення виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

**Об'єкт дослідження** – процес виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

**Предмет дослідження** – теоретичні та практичні аспекти впливу на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

**Вихідні дані до роботи:** Настанови ОЕСР, План BEPS та BEPS-20.0, акти ООН, законодавство ЄС, закони України, постанови КМУ, нормативно-правові акти МФУ, ДПСУ, наукові статті та монографії, які розкривають сутність та особливості виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій, офіційні сайти ДПСУ та МФУ, Європейської комісії.

5. **Перелік графічного матеріалу** – 7 таблиць, 5 рисунків.

**6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)**  
Розділ 1. Теоретичні та методичні засади здійснення контрольованих операцій трансфертного ціноутворення.

1.1. Поняття та ознаки трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій.

1.2. Податкове регулювання переміщення прибутку за кордон за рахунок контрольованих операцій.

Розділ 2. Аналіз впливу переміщення прибутку за кордон на економічні підприємства.

2.1. Методи визначення економічних показників та їх вплив на контрольовані операції

2.2. Особливості аналізу та контролю здійснення контрольованих операцій

Розділ 3. Напрями врегулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

3.1. Впровадження автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS / CbC як розширення податкової бази та уникнення податків шляхом переміщення прибутку за кордон.

3.2. Проблеми та перспективи регулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок КО

## **7. Календарний план виконання роботи.**

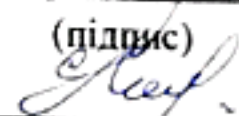
| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи                                         | Строк виконання роботи |            |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------|
|       |                                                                             | За планом              | Фактично   |
| 1.    | Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження     | 11.11.2023             | 11.11.2023 |
| 2.    | Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи | 22.12.2023             | 22.12.2023 |
| 3.    | Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником                        | 01.03.2024             | 01.03.2024 |
| 4.    | Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику       | 20.05.2024             | 20.05.2024 |
| 5.    | Підготовка II розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику      | 02.09.2024             | 02.09.2024 |
| 6.    | Підготовка III розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику     | 25.11.2024             | 25.11.2024 |
| 7.    | Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника                             | 23.12.2024             | 23.12.2024 |
| 8.    | Отримання відгуку керівника роботи                                          | 26.12.2024             | 26.12.2024 |
| 9.    | Перевірка роботи в системі анти плагіат                                     | 10.01.2025             | 10.01.2025 |
| 10.   | Отримання зовнішньої рецензії                                               | 15.01.2025             | 15.01.2025 |
| 11.   | Отримання допуску зав. кафедри до захисту                                   | 20.01.2025             | 20.01.2025 |
| 12.   | Попередній захист роботи                                                    | 23.01.2025             | 23.01.2025 |
| 13.   | Захист кваліфікаційної роботи                                               | 07.02.2025             | 07.02.2025 |

Дата видачі завдання «22» грудня 2023 року.

8. Керівник кваліфікаційної роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

10. Завдання до виконання отримав  
здобувач вищої освіти

  
(підпис)  
  
(підпис)

Лекарь С.  
(прізвище, ім'я)  
Лекарь С.  
(прізвище, ім'я)

  
Маштаір Н.

## АНОТАЦІЯ

**Вплив на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій**

Метою дослідження є розроблення рекомендацій щодо вдосконалення регулювання трансфертного ціноутворення та зменшення виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

Завдання роботи полягають в аналізі теоретичних і методичних засад здійснення контрольованих операцій у системі трансфертного ціноутворення та з'ясуванні впливу переміщення прибутку за кордон на економічні показники підприємства.

*Об'єкт дослідження* є процес виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

*Предмет дослідження* є теоретичні та практичні аспекти впливу на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо напрямів врегулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

Одержані результати можуть бути використані при врегулюванні питань застосування правил трансфертного ціноутворення щодо зменшення виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

Дипломна робота містить 57 сторінок, 5 таблиць 7 рисунків, список використаних джерел із 35 найменування, 2 додатки.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, платники податків, прибутки підприємств, контрольована іноземна компанія.

Роки виконання дипломної роботи: 2024 – 2025 р.р.

Рік захисту роботи: 2025 р.

**Impact on the economic performance of the company by transferring profits abroad through controlled transactions**

The purpose of the study is to develop recommendations for improving transfer pricing regulation and reducing profit shifting through controlled transactions

The objectives of the study are to analyse the theoretical and methodological foundations of controlled transactions in the transfer pricing system and to determine the impact of profit shifting abroad on the economic performance of an enterprise.

The object of research is the process of transferring profits abroad through controlled transactions.

The subject of the study is theoretical and practical aspects of the impact on the economic performance of the enterprise of transferring profits abroad through controlled transactions.

Based on the results of the study, conclusions are formulated on the directions of regulation of enterprises' activities related to transfer of profits abroad through controlled transactions.

The results obtained can be used in regulating the application of transfer pricing rules to reduce the transfer of profits abroad through controlled transactions.

The thesis contains 57 pages, 5 tables, 7 figures, a list of used sources with 35 names, 2 annexes.

Keywords: transfer pricing, controlled transactions, taxpayers, corporate profits, controlled foreign company.

Years of completion of the thesis: 2024 – 2025.

Year of defense of work: 2025

## **ЗМІСТ**

### **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ В СИСТЕМІ ТРАСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

1.1. Поняття та ознаки трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій

1.2. Податкове регулювання переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

### **РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКУ ЗА КОРДОН НА ЕКОНОМІЧНІ ПОКАЗНИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

2.1. Методи визначення економічних показників та їх вплив на контрольовані операції.

2.2. Особливості аналізу та контролю здійснення контрольованих операцій.

### **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКУ ЗА КОРДОН ЗА РАХУНОК ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ**

3.1. Впровадження автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS / СbС як протидія розмиванню податкової бази та уникненню податків шляхом переміщення прибутків за кордон.

3.2. Проблеми та перспективи регулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок КО.

### **ВИСНОВКИ**

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

### **ДОДАТКИ**

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

ДПСУ – Державна податкова служба України

КІК – контрольована іноземна компанія

КМУ – Кабінет міністрів України

КО – контрольовані операції

МГК – міжнародна група компаній

МФУ – Міністерство фінансів України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ПКУ – Податковий кодекс України

ТНК – транснаціональні корпорації

ТЦ – трансфертне ціноутворення

Big Data Transfer Pricing – Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з ТЦ.

СbС – Багатостороння угода про автоматичний обмін податковими даними

CRS – загальний стандарт автоматичного обміну інформацією

MCAA CbC – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports

Pt – трансфертна ціна (Transfer Price)

## ВСТУП

*Актуальність теми дослідження.* Процес глобалізації, який набув поширення наприкінці минулого століття, відкриває для підприємств чимало можливостей та перспектив в сфері зовнішньоекономічної діяльності. Так, відбувається спрощення експортно-імпортних операцій, що сприяє легкому проникненню на ринки інших держав та спрощення здійснення фінансових операцій. При цьому набуло поширення явище трансфертного ціноутворення, а саме: реалізація послуг, товарів, робіт між пов'язаними особами за внутрішньо груповими цінами, що відмінні від ринкових. Внаслідок встановлення неринкових цін відбувається зменшення бази оподаткування. У зв'язку з цим держава за певних умов та з метою запобігання ухиленню від сплати податків визнає такі операції контрольованими та здійснює оцінювання ціни таких операцій на відповідність ринковим цінам.

Уряди зарубіжних держав об'єднують свої зусилля та розробляють уніфіковані податкові правила для боротьби з ухиленням від оподаткування підприємствами, які порушують правила трансфертного ціноутворення. Такими міжнародними ініціативами є План BEPS та BEPS 2.0.

Трансфертне ціноутворення є одночасно складним та важливим аспектом у сфері міжнародного бізнесу, який впливає як на прибутковість підприємств, так і на податкові обов'язки та в цілому на загальну стратегію управління. ТЦ виникає у випадку, коли компанії, які належать до одного власника чи/або контролюються однією компанією, здійснюють між собою торговельні операції. У таких випадках виникає потреба встановлення ринкових та незалежних цін на товари і послуги з метою уникнути перенесення податкової бази та відповідно для зниження розміру податку на прибуток у країні створення доходу. Для підприємств є надзвичайно важливим питання побудови ефективної системи управління ТЦ адже від розроблення комплексної політики з ТЦ підприємства, забезпечення системного та достовірного обліку контрольованих операцій, якісної підготовки документації та податкової

звітності з трансфертного ціноутворення будуть мінімізувати податкові ризики з ТЦ. А некоректне ціноутворення може призвести до конфліктів з податковими органами, до значних штрафних санкцій та до подвійного оподаткування.

Згідно з даними Державної податкової служби України у 2022 р. (за 2021 звітний рік) подали звіти про контрольовані операції 2 318 підприємств, сума яких становила 3,6 трлн грн. З цих підприємств 1 326 заявили про свою участь у Міжнародній групі компаній (МГК). Це вказує на те, що для значної кількості вітчизняних підприємств виникають проблеми обліку та оподаткування контрольованих операцій.

Саме тому актуальним є аналіз та дослідження питань впливу переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій на економічні показники діяльності підприємства.

***Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі.*** Значний внесок у дослідження впливу застосування правил трансфертного ціноутворення щодо зменшення виведення прибутків у низько прибуткові юрисдикції та посилення конкуренції між державами у зв'язку із різними ставками оподаткування зробили такі іноземні науковці як Й. Бекер, К. Фьюс, П. Раймондос, С. Удомпол Гарет, Д. Майлз. Вчені Х. Роджерс та Л. Оутс приділили увагу питанням розуміння принципу «вितягнутої руки» та необхідності перегляду сучасних правил ТЦ. Науковці К. Брихта, М. Ішток аналізують та з'ясовують сучасні правила регулювання трансфертного ціноутворення ОЕСР та у ЄС. Зарубіжні дослідники К.Дж. Класеном, П. Лісовським і Д. Мескаллом провели опитування керівників МГК з метою виявлення впливу стратегії трансфертного ціноутворення міжнародної групи компаній на її податковий комплаєнс і уникнення оподаткування.

Проте на сьогодні залишаються вкрай актуальними питання впливу застосування правил трансфертного ціноутворення щодо зменшення виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій та потребують поглибленого вивчення.

**Мета дослідження:** розроблення рекомендацій щодо вдосконалення регулювання трансфертного ціноутворення та зменшення виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

Для досягнення мети визначено та вирішено **завдання**, які обумовили логічну структуру дослідження:

- з'ясувати та проаналізувати теоретичні і методичні засади здійснення контрольованих операцій у системі трансфертного ціноутворення;
- провести аналіз впливу переміщення прибутку за кордон на економічні показники підприємства;
- визначити напрями врегулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

**Об'єкт дослідження** – процес виведення прибутків за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.

**Предмет дослідження** – теоретичні та практичні аспекти впливу на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій

**Методи дослідження.** При вирішенні визначених завдань використано загальнонаукові і спеціальні методи наукового пізнання: для опису розвитку трансфертного ціноутворення і впровадження його в Україні – історичний метод; при розкритті сутності понять й систематизації наукових поглядів використано інформаційно-логічний метод; для дослідження сучасних правил регулювання трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій – метод порівняльного аналізу та синтезу; для відображення показників декларування контрольованих операцій та платежів донарахованих внаслідок перевірок ТЦ й самостійного коригування при поданні звітності з трансфертного ціноутворення платниками податків використано статистично-економічний та графічний метод; для визначення проблемних аспектів обліку контрольованих операцій використано метод індукції та дедукції; абстрактно-логічний – для формулювання пропозицій щодо вдосконалення облікового

забезпечення контрольованих операцій; метод узагальнення – для формування висновків та пропозицій.

*Інформаційну основу* складають нормативно-правові акти з питань організації та ведення податкового обліку і оподаткування податком на прибуток, а саме: Настанови ОЕСР, План BEPS та BEPS-20.0, акти ООН, законодавство ЄС, закони України, постанови КМУ, нормативно-правові акти МФУ, ДПСУ, інтернет-ресурси, статистичні джерела, фінансова та податкова звітність, документація з трансфертного ціноутворення.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ В СИСТЕМІ ТРАСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

### **1.1. Поняття та ознаки трансфертного ціноутворення та контрольованих операцій.**

На сучасному етапі розвитку світових економічних процесів найбільшою проблемою, яка виникає в сфері міжнародного оподаткування - це трансферне ціноутворення (далі - ТЦ).

У наукових працях вчених трансфертне ціноутворення розглядають за 3-ма напрямками наукових досліджень:

- правила міжнародного ТЦ з метою протидії виведення прибутків від оподаткування;
- управлінський облік;
- побудова ефективної системи управлінням ТЦ у ТНК.

Вченим М. Новіковасом виділено сферу дослідження оподаткування ТЦ: складовими є дотримання податкового законодавства, так званий податковий комплаєнс з ТЦ, податковий контроль і мінімізація оподаткування[22].

Щодо управлінського обліку ТЦ, то його розглядають як «інструмент вимірювання вартості при здійсненні операцій між підрозділами підприємства, а також оцінки ефективності організації. ТЦ відіграє важливу роль в управлінській інформації та системах контролю оцінка проміжної продукції та послуг впливає на рівень внутрішньої фірмової торгівлі»[16].

На думку А.В. Гречка, ТЦ - поєднання 2-х економічних категорій: «ціна» і «трансферт». Економічна природа встановлення ТЦ вимагає оцінки результатів діяльності групи контрольованих підприємств. Так, встановлюючи ціни за товари і послуги, які передаються всередині групи, виникає можливість у підприємств прийняти найкраще можливе рішення щодо того продавати чи/або купляти товари та послуги або всередині групи або поза нею[2] .

Трансфертні ціни виступають ефективним інструментом задля досягнення таких цілей: управління грошовими потоками, максимізація прибутку, реалізація маркетингової стратегії, мотивація працівників, координація виробництва тощо.

На думку вченого С. Борковського, ТЦ є стратегією ціноутворення на продукцію, напівфабрикати чи/або компоненти, які передані між пов'язаними сторонами чи/або підрозділами з ціллю перевірки відповідності меті ідеальної продуктивності, що базується на основі максимального прибутку та відповідно мінімального податку[15].

Трансфертне ціноутворення ще на початку ХХ ст. стало предметом наукових досліджень. Е. Шмаленбах в 1908 р. опублікував одну з перших праць на цю тему. Менеджмент через рішення, яке орієнтоване на трансфертну ціну, стало не тільки девізом Шмаленбаха для дискусії, але і для сучасної теорії трансфертних цін фундаментальною основою. Теорія Шмаленбаха стала основою сучасної політики бізнесу[27].

Для розвитку вчення про ціноутворення вагомим внеском є також «теорія про максимізації прибутку мультинаціональної компанії шляхом переміщення доходів до юрисдикцій з низькими податковими ставками німецького вченого Т. Хорста, який дослідив стратегію максимізації прибутку міжнародної компанії-монополіста, що продає одночасно на двох ринках із застосуванням трансфертного ціноутворення, і вплив розміру податків та зборів на рішення компанії»[20].

Поняття ТЦ та підходи до його висвітлення протягом ХХ–ХХІ ст. ставали неодноразово предметом дослідження зарубіжних науковців (див. табл. 1.1).

Варто наголосити, що першою країною, яка застосувала спеціальне законодавство щодо регулювання питань ТЦ, є США (середина 1960-х років).

На формування політики ТЦ впродовж десятиріч суттєво впливала Організація економічного співробітництва та розвитку, якою у 1963 р. було включено принцип «витягнутої руки» до ст. 9 «Модальної Податкової Конвенції ОЕСР про доходи та капітал»[23 ].

**Визначення поняття «трансфертне ціноутворення»**

| <b>П.І.П. вчених</b> | <b>Визначення поняття трансфертної ціни</b>                                                                                                                                                                                                                                | <b>Рік</b> |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Дж. Хіршляйфер       | Трансфертна ціна буде вважатися правильною у випадку, якщо вона сформована в умовах конкурентного ринку, коли ринку не існує чи/або на ньому немає вільних умов конкуренції, тоді правильною ціною для трансферту товарів буде вважатися застосування маржинальних витрат. | 1956       |
| Т. Хорст             | Трансфертне ціноутворення – це елемент міжнародної торгівлі, який базується на теорії ціни та ринкових параметрах конкуренції й відповідно монополізації.                                                                                                                  | 1971       |
| Ш. Крішна            | Трансфертне ціноутворення є інструментом трансферу фінансових ресурсів між підрозділами ТНК шляхом завищення вартості імпортованих товарів (чи/або послуг) або зниження вартості імпорту.                                                                                  | 1984       |
| Л. Іден              | Трансфертне ціноутворення є встановленням цін на внутрішні операції з послугами, товарами, потоками капіталу, нематеріальними активами в межах ТНК.                                                                                                                        | 2002       |
| Ф.Селто, Т. Грут     | Трансфертне ціноутворення в якості технічного терміну стосується ціноутворення транснаціональної корпорації внутрішньої групи операцій для того щоб віднести дохід та витрати до кожного компонента.                                                                       | 2013       |

Складено за даними: [18; 19; 20; 28].

А в 1980 році ООН затверджено також принцип «вितягнутої руки» та включено до ст. 9 «Типової Конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються»[30].

Зміст цих статей майже ідентичний до положень чинних редакцій цих Конвенцій[21; 26].

Основним міжнародним документом в сфері податкового регулювання ТЦ є керівництво ОЕСР «Про трансфертне ціноутворення для транснаціональних корпорацій і податкових органів» (1995 року). В січні 2022 вийшло оновлене видання цього керівництва.

Україна також долучилась до регулювання питань ТЦ та поступово імплементує Настанови ОЕСР у вітчизняне податкове законодавство. У ПКУ правила трансфертного ціноутворення визначені в ст. 39, а процедурні питання в свою чергу врегульовані на рівні наказів Міністерства фінансів України.

Необхідно зауважити, що в умовах глобалізації економіки та зростаючих темпів міжнародного бізнесу, питання трансфертного ціноутворення стають

все більше актуальними для суб'єктів підприємницької діяльності, які ведуть свою діяльність в різних державах світу. Одним із ключових елементів даного процесу є аналіз та контроль контрольованих операцій.

Контрольованими операціями є угоди чи/або трансакції між пов'язаними сторонами, що в свою чергу може впливати на прибутковість кожної зі сторін. З метою попередження та уникнення ухилення від оподаткування і відповідно забезпечення адекватного розподілу прибутків між різними юрисдикціями, держави встановлюють механізми контролю за такими контрольованими операціями.

Відповідно до ст. 39 ПКУ податковий контроль ТЦ здійснюється виключно щодо нормативно визначеного кола господарських операцій платника податку. Конкретний список можливих контрольованих операцій у 2024 році закріплено в ПКУ, а саме в підпункті 39.2.1.4. ПКУ (див. рис.1.1).

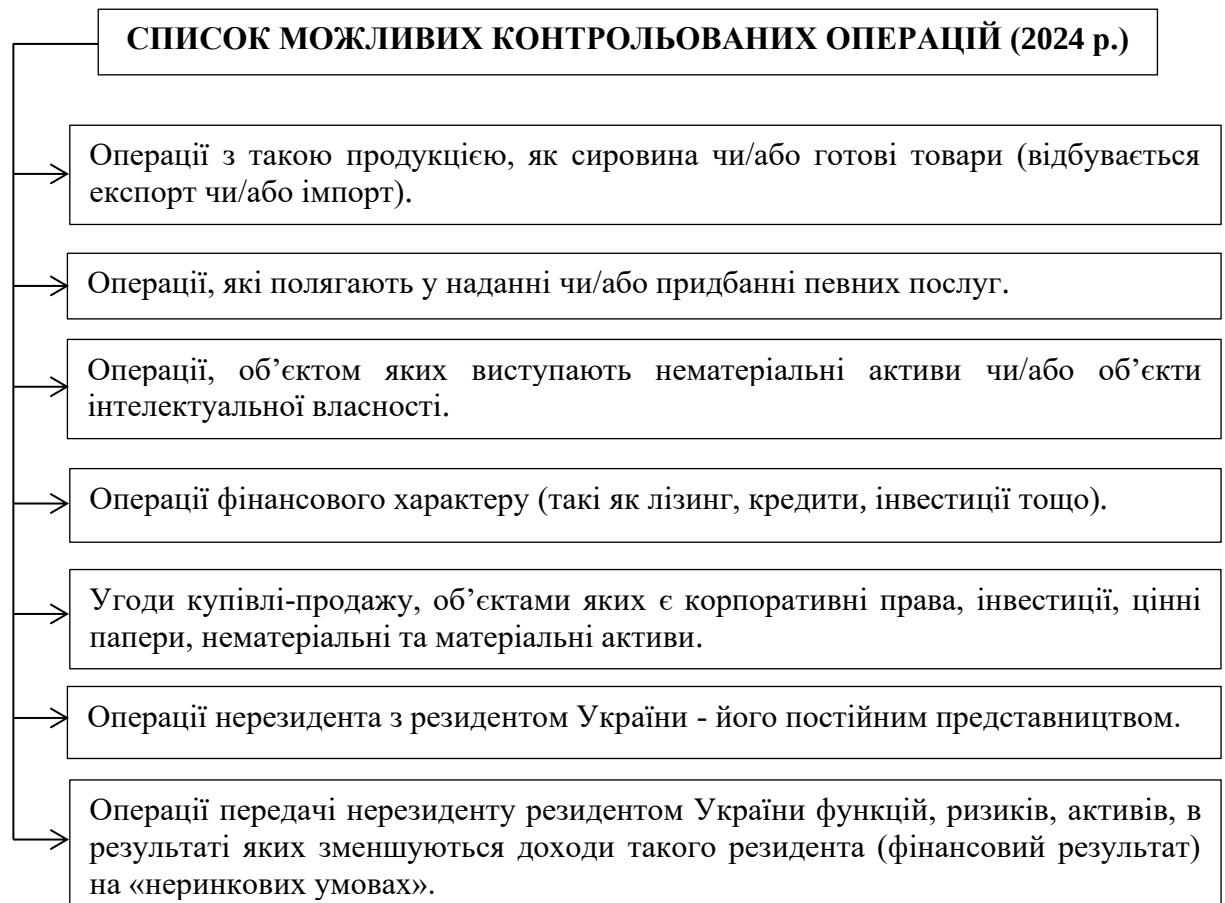


**Рис. 1.1. Список можливих контрольованих операцій у 2024 р. (відповідно до ПКУ).**

*Складено за даними [5]*

Одним із найважливіших напрямків боротьби з агресивним податковим плануванням – це чітке розуміння сфери застосування відповідних законодавчих норм. Системний аналіз ст. 39 ПКУ дозволяє визначити законодавчі критерії господарських операцій, які підпадають під визначення контрольовані операції. Відповідно до п.п. 39.2.1.7 ПКУ операція вважається контрольованою, якщо вона відповідає 2-м критеріям. Крім того така КО має відповідати одній із ознак, які наведені на рис. 1.2.

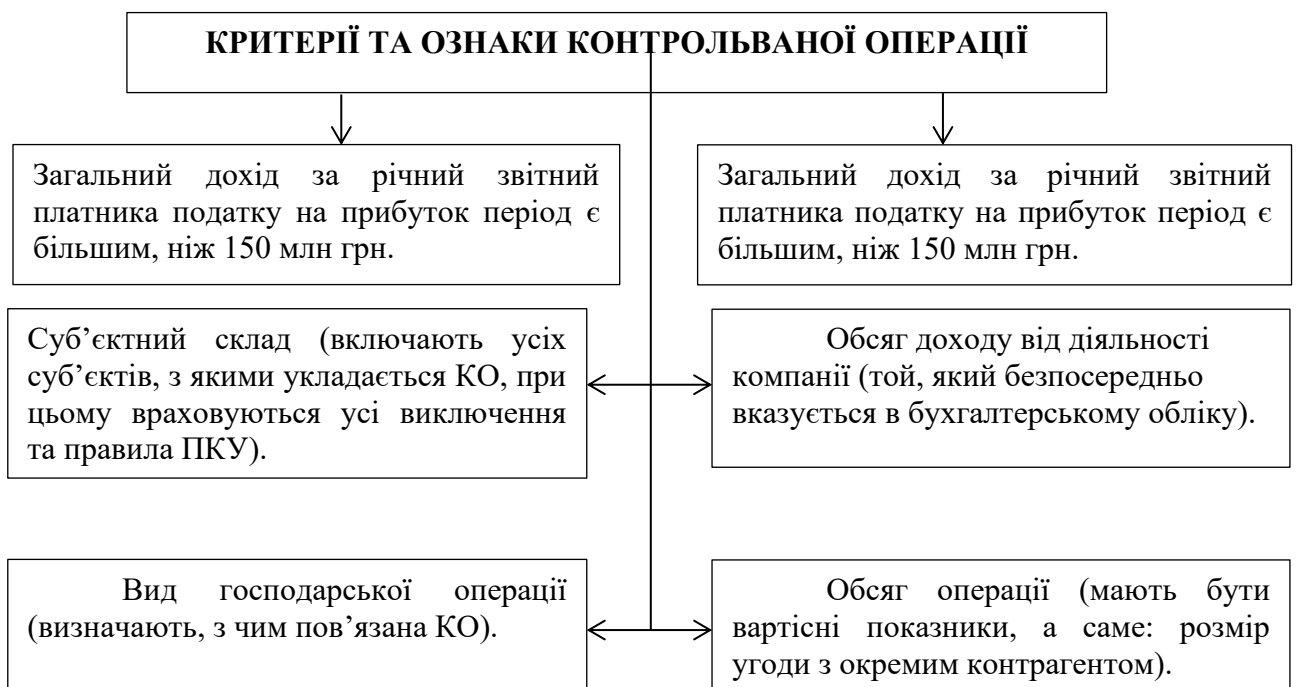


**Рис. 1.2. Критерії та ознаки КО згідно п.п. 39.2.1.7 ПКУ у 2024 році.**

*Складено за даними: [5]*

Класифікуючи ознаки КО, найчастіше виокремлюють: спеціальні «вартісні» критерії; критерії «за контрагентом».

Приділяють увагу лише прямо окресленим у статті 39 ПКУ вимогам. Цю класифікацію необхідно розширити, а нормативні критерії класифікації контрольованих операцій варто розділити на загальні та спеціальні.

Одним із таких аспектів контролю є своєчасне і коректне подання звіту про контрольовані операції.

## **1.2. Податкове регулювання переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій.**

Оподаткування – це ключовий елемент політики суверенної держави. Проте країни не можуть самостійно застосовувати податкові правила інших держав, внаслідок чого виникають прогалини і суперечності щодо регулювання контрольованих операцій. В свою чергу, така ситуація створює сприятливі умови для мінімізації податкових зобов'язань мультинаціональними компаніями. Саме тому для успішної боротьби з податковими зловживаннями держави світу об'єднують свої зусилля.

Як зазначалось у попередньому параграфі, в даний час основним міжнародним органом, який здійснює регулювання трансфертного ціноутворення є ОЕСР, діяльність якої у сфері оподаткування здійснюється за «такими напрямками:

- вдосконалення податкового адміністрування та податкового комплаєнсу;
- економічний аналіз та поради щодо податкової політики;
- обмін податковою інформацією та забезпечення податкової прозорості;
- процедури з врегулювання міжнародних податкових спорів;
- розроблення інструкцій із застосування двосторонніх Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування;
- розроблення правил з ТЦ та рекомендацій щодо їх застосування;
- вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування виявлених схем, задіяних у податковому шахрайстві, підготовка відповідних рекомендацій;
- визначення шляхів модернізації податкових систем країн з метою адаптації до нових глобальних ринків фінансів та капіталу»[13].

Україна активно співпрацює з ОЕСР і важливим прогресом у такій співпраці стало відкриття у березні 2023 року офісу ОЕСР в Києві.

Україна отримала статус кандидата на вступ до ЄС 23.06.2022 р. і має виконати ряд завдань, серед яких гармонізація податкового законодавства із законодавчою базою ЄС. Варто зазначити, що «законодавство ЄС щодо трансфертного ціноутворення не є гармонізованим на рівні Директив, всі держави-члени ЄС дотримуються стандартів ОЕСР, які регулюють ТЦ.

У 2002 р. Єврокомісія заснувала Спільний форум ЄС з трансфертного ціноутворення (EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)), який керується засадами стандартів ОЕСР і діє на основі консенсусу, щоб запропонувати Комісії прагматичні, не законодавчі рішення практичних проблем, пов'язаних з практикою ТЦ ЄС»[1].

ОЕСР розробила Програму розширеного співробітництва BEPS, яка спрямована на усунення неузгодженостей та прогалин у міжнародному податковому законодавстві.

Метою Програми BEPS є створення єдиних міжнародних податкових правил для боротьби з розмиванням податкової бази та переміщення прибутків за кордонів. Також Програма BEPS передбачає захист бази оподаткування й гарантування платникам податків високого рівня податкової визначеності та передбачуваності.

ОЕСР та країни великої двадцятки (G20) у 2016 р. прийняли План BEPS, а «саме: план заходів для боротьби з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутків за кордон. План передбачає для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні 15 заходів, які уможливають «приховування» корпоративного прибутку і його штучне переміщення у низько податкові юрисдикції, в яких компанії не здійснюють економічну діяльність»[32].

Перелік заходів Плану BEPS наведено у *Додатку А*. Необхідно зазначити, що мінімальний стандарт Плану BEPS передбачає чотири кроки. Вони є обов'язковими до виконання (в *Додатку А* виділено кольором). Україна з 1 січня 2017 р. приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання імплементувати План BEPS.

Варто зауважити, що податкові органи зарубіжних країн, аналізуючи звітність і документацію з ТЦ компаній МГК, виявили проблеми, пов'язані з різними даними та їх обсягами щодо діяльності МГК в різних податкових юрисдикціях. Виявилось, що країни застосовували різні підходи та відповідно вимоги щодо розкриття інформації.

Також ще однією проблемою стало те, що у податкових адміністраціях не було можливості проводити високого рівня аналіз діяльності МГК та відповідно застосування нею податкових стратегій і планування, які спрямовані на штучне зменшення (заниження) податкових зобов'язань.

Тому виникає необхідність запровадження уніфікованих вимог щодо звітності з трансфертного ціноутворення, які зможуть надати можливість податковим органам здійснювати ефективний податковий контроль щодо дотримання правил ТЦ.

З цією метою було розроблено крок 13 Плану BEPS, який полягає у стандартизованому триступеневому підході до документації ТЦ. Аналіз структури такої трирівневої звітності з ТЦ відображено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

### Трирівнева структура звітності з ТЦ

| Звітність з ТЦ                                           | Умови подання звітності                                                                                                                          | Призначення звітності з ТЦ                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Country- by- Country Report.<br>Звіт у розрізі країн МГК | Подається ТНК, якщо сукупний дохід 750 млн. євро усіх її компаній;<br>Подається тільки у юрисдикції материнської компанії;<br>Подається щорічно. | Загальна інформація щодо МГК та усіх її компаній.                                                                                                                        |
| Майстер-файл.<br>Глобальна документація з ТЦ .           | Подається на запит податкового органу                                                                                                            | Загальний огляд правових, економічних, податкових аспектів та фінансових діяльності МГК для податкових органів та пояснення щодо того, які механізми ТЦ використовує МГК |
| Local file.<br>Документація з ТЦ.                        | Подається на запит податкового органу.                                                                                                           | Інформація про КО окремого учасника МГК, що є резидентом відповідної локальної юрисдикції.                                                                               |

Складено за даними: BEPS Actions by OECD[24].

Заходом № 13 Плану BEPS визначено обмін звітами CbC у рамках процедури автоматичного обміну податковою інформацією між податковими юрисдикціями різних країн.

Таким чином, ініціативи ОЕСР Плану Дій BEPS передбачають міжнародний обмін податковою інформацією, а саме: автоматичний обмін та обмін за запитом.

Для приєднання тієї чи іншої юрисдикції до обміну за Стандартом CbCR має бути підписано Multilateral Competent Authority Agreement (далі МСАА CbC)[24].

Дана Угода встановлює обов'язки автоматично обмінюватися звітами CbC для країн-учасників. Обмін звітами CbC здійснюється щорічно, відбувається «автоматично шляхом формування пакетів для обміну з юрисдикціями – учасниками обміну та безпосереднього обміну через платформу ОЕСР CTS (Common Transmission System)»[29].

Інформація, отримана за Стандартом CbCR, призначена для комплексного аналізу і відповідно ідентифікації ризиків органами податкової служби. При цьому вона не може бути альтернативою податковим перевіркам чи/або розслідуванням.

Зважаючи на євроінтеграційний вектор України, важливого значення набуває участь України в автоматичному обміні податковою інформацією з країнами - членами ЄС.

Країни ЄС, розвиваючи напрацювання ОЕСР, доєдналися до встановлення процедури автоматичного обміну інформацією між державами - членами ЄС в сфері оподаткування. регламентується обмін податковою інформацією у ЄС Директивою 2011/16/ЄС про адміністративне співробітництво (DAC), яка передбачає правила здійснення спонтанного, автоматичного і «за запитом» обміну податковою інформацією[17].

Відповідно до DAC, обмін між компетентними органами ЄС податковою інформацією відбувається через спільну спеціальну захищену ІТ-платформу CCN/CSI (рис. 1.6).

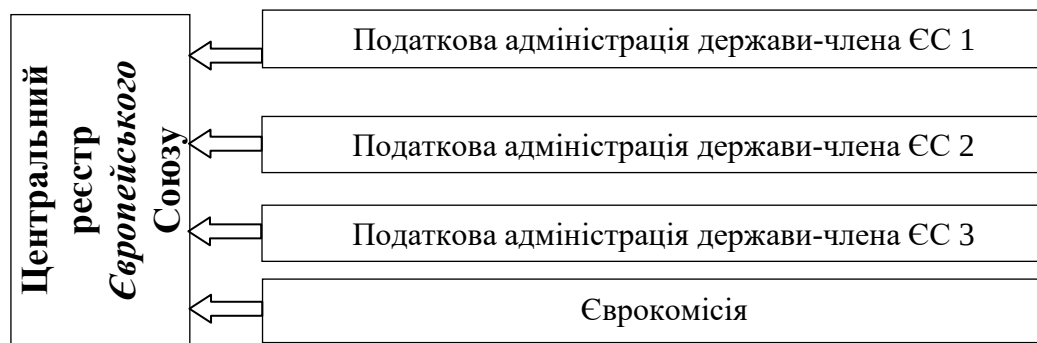


**Рис. 1.3. Процес автоматичного обміну у ЄС податковою інформацією згідно з DAC.**

*Складено за даними: [31].*

Необхідно також звернути увагу на те, що в сучасному ТЦ важливим інструментом захисту платників податків є інститут Угоди про попереднє ціноутворення – Advance Pricing Agreement (APA)[14]. Це угода, яку укладають між платником податків та податковим органом до початку проведення КО однієї чи/або більше країн. Предметом цієї угоди є ряд критеріїв КО для встановлення умов відповідності принципу «витягнутої руки» на визначений період часу [31].

Впровадження таких угод про попереднє ціноутворення - це адміністративний підхід щодо запобігання майбутнім спорам з ТЦ відповідності умов КО, які планується провести, принципу «витягнутої руки».

Важливою подією в трансформації податкової системи на глобальному рівні стала ініціатива країн Q20 та ОЕСР щодо впровадження Two-Pillar Solution (двокомпонентного рішення), що складається з 2-х правил: Pillar 1; Pillar 2. Спрямоване таке рішення на подолання викликів оподаткування цифрової економіки. Правила поширюватимуться на МГК.

Two-Pillar Solution має забезпечити уніфікований підхід різних держав до оподаткування МГК та цифрового бізнесу, а це, в свою чергу зменшить податкову конкуренцію між юрисдикціями а також зменшить витрати бізнесу на адміністрування податків.

Отже, для забезпечення результативного регулювання ТЦ та ефективного

податкового контролю важливу роль відіграє міжнародна співпраця податкових органів, складовою якої є автоматичний обмін податковою інформацією. В Україні вже запроваджено автоматичний обмін податкової інформацією за Стандартом CbCR.

Проте імплементація даного Стандарту, окрім розроблення та прийняття нормативно-правової бази, потребує ще створення необхідних ІТ - рішень та встановлення нових бізнес-процесів і відповідно процедур в податкових органах. Крім того необхідно вжити заходи щодо захисту та належного використання даних.

Отже, ТЦ є ключовим аспектом для багатьох міжнародних компаній та особливо для тих, що мають філії чи/або дочірні підприємства в різних державах. Це, в свою чергу, може стати складним завданням у зв'язку із різними податковими ставками, відмінностями в законодавстві та економічних умовах між державами. В свою чергу, некоректне ціноутворення може призвести до конфліктів з податковими органами, великих штрафів та подвійного оподаткування.

В Україні податкове законодавство постійно зазнає змін та доповнень в частині ТЦ та КО, запроваджуючи підходи, рекомендовані ОЕСР. Проаналізуємо діяльність підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій та визначимо проблемні аспекти в цій сфері.

## **Висновки до розділу 1.**

З'ясовано, що першопричиною виникнення трансфертних цін є процес глобалізації світової економіки. Трансфертне ціноутворення є одночасно складним та важливим аспектом у сфері міжнародного бізнесу, який впливає і на прибутковість підприємств, і на податкові зобов'язання та на загальну стратегію управління. ТЦ виникає тоді, коли компанії, які належать одному власнику чи/або контролюються однією компанією, здійснюють між собою

торговельні операції. Виникає ситуація, яка потребує встановлення ринкових та незалежних цін на товари і послуги з метою уникнення перенесення податкової бази та відповідно зниження розміру податку на прибуток у країні, де створено дохід.

Зазвичай ТЦ використовується для визначення цін на різноманітні послуги, товари, інтелектуальну власність, що передаються між пов'язаними сторонами. В такий спосіб підприємства забезпечують відповідність податковим вимогам та одночасно оптимізують свої фінансові результати.

Встановлено, що основні правила ТЦ були встановлені та регулюються Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Політику дотримання ТЦ кожна держава визначає також на рівні національного законодавства. Це є найбільш простою і поширеною схемою міжнародного податкового планування, яка має на меті мінімізацію податків, що підлягають сплаті. Трансфертні ціни є об'єктом контролю податкових органів кожної держави.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКУ ЗА КОРДОН НА ЕКОНОМІЧНІ ПОКАЗНИКИ ПІДПРИЄМСТВА

#### 2.1. Методи визначення економічних показників та їх вплив на контрольовані операції.

У сучасному глобальному бізнес-середовищі, в якому підприємства розподіляють свої операції по всьому світу та мають бізнес-зв'язки з компаніями у різних державах, виникає необхідність відповідного регулювання цін на послуги, інтелектуальну власність та товари. У цьому контексті методологія трансфертного ціноутворення стає ключовим інструментом управління фінансами і податковими ризиками. ТЦ у глобальному бізнес-середовищі - невід'ємна складова ефективного фінансового управління, яке допомагає уникнути податкових ризиків. Використання ТЦ дозволяє забезпечити стабільність і ефективність фінансової діяльності свого підприємств в умовах, коли постійно змінюється ринкове середовище. Для визначення трансфертної ціни застосовуються особливі методи. Виділяють п'ять основних методів ТЦ (див. рис.2.1.)



**Рис. 2.1. П'ять основних методів визначення трансфертної ціни.**

*Складено за даними: [12].*

Проаналізуємо зазначені методи. Перший – метод подібної неконтрольованої вартості полягає в тому, що проводиться аналіз серед

аналогічних цін на товари чи/або послуги, які використовуються під час здійснення КО. Якщо ж на ринку немає аналогічних об'єктів, то до уваги беруться подібні продукти, що мають місце в операціях, які порівнюються.

Другий метод – це метод перепродажів. Цей метод передбачає порівняння доходу від перепродажу у контрольованій операції із доходом від перепродажу у порівнянної операції. Даний підхід використовується, якщо товари чи послуги купуються у пов'язаної особи для продажу їх непов'язаному суб'єкту.

Третій метод – це метод витратний. Використовується даний метод в угодах, в яких суб'єктами виступають взаємопов'язані сторони. Даний метод полягає в тому, що експертом аналізується відповідність вартості у якійсь конкретній операції із ринковою ціною. В даному методі до уваги береться рентабельність витрат усіх сторін договору.

Четвертий метод – це метод поділу доходу. На практиці такий підхід вважається найскладнішим, тому що його результати залежать від ряду чинників. Фахівцю необхідно визначити загальний прибуток від угоди, яка укладається, та потім розділити усі доходи між взаємопов'язаними особами (її сторонами).

П'ятий метод – це метод чистого доходу (прибутку). Особливість цього методу ТЦ в тому, що його можна використовувати у випадку, коли відсутня чи/або недостатньо інформації для проведення розрахунків ТЦ за допомогою перших 4-х методів. Експерт повинен порівняти два наявних прибутки:

- 1) чистий дохід, що був отриманий під час КО;
- 2) чистий дохід від порівнювальних неконтрольованих операціях.

Таким чином, в основі трансфертної ціни (Transfer Price –  $p_t$ ) лежить принцип, відповідно до якого оптимальними є ті  $p_t$ , які забезпечують підприємству максимально можливий маржинальний дохід. Варто зауважити, що за трансфертними цінами складається сегментарна звітність підприємства.

На практиці застосовують три методи розрахунку  $p_t$ : на основі ринкових цін; на основі собівартості (повної або змінної), а саме за принципом «собівартість плюс»; та на основі договірних, сформованих під впливом

ринкової кон'юнктури і витрат на виробництво продукції (чи надання послуг) (таблиця 2.1.).

Таблиця 2.1.

### Три основні методи розрахунку Transfer Price

| Метод ТЦУ        | Показники                          | Формула                                                    |
|------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| Ціни перепродажу | Валова рентабельність              | Валовий прибуток/ Чистий дохід                             |
| Витрати плюс     | Валова рентабельність собівартості | Валовий прибуток / Собівартість реалізації                 |
| Чистого прибутку | Чиста рентабельність               | Операційний прибуток / Виручка від реалізації              |
|                  | Чиста рентабельність витрат        | Операційний прибуток / (Собівартість + операційні витрати) |
|                  | Рентабельність операційних витрат  | Валовий прибуток / Операційні витрати                      |
|                  | Рентабельність активів             | Операційний прибуток / Активи                              |
|                  | Рентабельність капіталу            | Операційний прибуток / Капітал                             |

Складено за даними [3]

Особливу популярність у зарубіжних державах отримав 1-й метод. Так, перевага ринкових цін полягає в їхньому об'єктивному характері. У формуванні  $p_t$  на основі ринкових цін 2-м сторонам надано право взаємодії з зовнішніми покупцями і продавцями при таких умовах:

1) центр відповідальності, який отримує послугу (продукцію), купує її всередині фірми до того часу, поки центр відповідальності, який продає, не починає завищувати існуючі ринкові ціни та виявляє бажання продавати свою продукцію всередині підприємства;

2) якщо підрозділ, який продає, завищує існуючі ринкові ціни, тоді центр відповідальності, що купує її, може прийняти рішення і придбати її на стороні.

Якщо ж будь-яку з умов встановлення ринкових  $p_t$  не буде виконано, - застосовується другий метод: на основі собівартості, який передбачає декілька варіантів.

Так, в основу  $p_t$  за 2-м методом може бути покладена або повна фактична собівартість, або нормативна собівартість, чи змінна собівартість. Однак  $p_t$  розраховується за формулою «собівартість плюс» у будь-якому випадку. Тобто в  $p_t$  закладається вибраний показник собівартості та фіксований у вигляді %

розміру прибутку цього центру відповідальності на продукцію передавального підрозділу. Для прикладу,  $p_t$  може розраховуватися за формулою: 1) «110 % від повної собівартості» чи/або: 2) «150 % від змінної собівартості» одиниці виробу передавального центру відповідальності»[3].

У першому варіанті розрахунку є об'єктивність та ясність. Розрахована ціна наближається до ринкової, а це сприяє прийняттю грамотних управлінських рішень. Але є недоліки: передавальний центр відповідальності у зниженні своїх фактичних витрат не зацікавлений, так як упевнений, що  $p_t$  не тільки покриє витрати, але і перевищить (на суму встановленої націнки). Крім того, про ступінь ефективності роботи передавального центру відповідальності не можна судити за  $p_t$ , яка розрахована на базі повної собівартості. Тому і контролювати її не можна. Реальну картину собівартості постійні витрати спотворюють. Допустимо, що у I кварталі підприємство виробило продукції 500 одиниць. 400 грн. становлять змінні витрати центру відповідальності, а 100 грн. – постійні. Одному виробу відповідає 80 копійок змінних витрат. Повна собівартість одиниці виробу є:

$$\frac{(100 + 0,8 \times 500)}{500} = 1 \text{ грн.} \quad (2.1)$$

Отже,

$$P_t = 1,1 \text{ грн.} \left( 1 \times \frac{110 \%}{100 \%} \right). \quad (2.2.)$$

Центру відповідальності в II кварталі вдалося знизити питомі змінні витрати із 80 коп. до 75 коп. Та при цьому було вироблено 400 од. продукції. В такому випадку повна собівартість одиниці продукції становитиме:

$$\frac{(100 + 0,75 \times 400)}{400} = 1 \text{ грн.} \quad (2.3.)$$

Між центрами відповідальності передача продукту і «раніше здійснюється по  $p_t$  в 1,1 грн., незважаючи на те, що ефективність роботи центру відповідальності зросла. По-третє, відомо, що система ТЦ ефективна лише в тому випадку, коли цілі менеджерів різних рівнів збігаються із завданнями

фірми в цілому. Однак з позицій організації придбання підрозділом виробів усередині підприємства з ТЦ, розрахованою на основі повної собівартості, вигідніше, ніж за ринковою ціною. З точки зору центру відповідальності, використання ринкової ціни як трансфертної дає більший прибуток, ніж ціни, визначеної на базі повних витрат»[3].

Недоліки усуваються, якщо розрахувати  $p_t$  за 2-м варіантом (на базі нормативних витрат). В цьому випадку розраховується нормативна  $p_t$ . Перевищення «фактичної  $p_t$  над нормативною свідчить про збитковість роботи центру відповідальності, а зворотне співвідношення – про її ефективність. Однак нормування витрат прийнятне не для всіх виробництв і не за будь-яких економічних умов. Наприклад, за високого рівня інфляції цей процес взагалі виявляється безглуздом. Недоцільно займатися нормуванням в умовах індивідуального і дрібносерійного виробництва»[3].

У таких випадках можна використати 3-й варіант розрахунку  $p_t$ : на основі змінної собівартості. Інформація про змінну собівартість акумулюється в системі «директ-костинг». При цьому постійні витрати центрів відповідальності будуть покриватися за рахунок виручки організації. Даний варіант дозволяє розробляти цінову політику, яка буде оптимальною не тільки для підприємства в цілому, але також і для її структурних підрозділів. Також є можливість знаходити сприятливе поєднання обсягів виробництва та продажних цін. Крім того, даний варіант розрахунку  $p_t$  дозволяє контролювати та аналізувати діяльність центрів відповідальності.

Таким чином, можемо зробити висновок, що вибір того чи іншого методу ТЦ визначається низкою факторів: характером розв'язуваних завдань в результаті трансфертного ціноутворення (так, для ухвалення управлінського рішення може бути використано одну трансфертну ціну, а для оцінки роботи центру відповідальності – іншу); ступенем децентралізації організаційної структури підприємства та станом ринку послуг і продуктів, на які встановлюються ринкові ціни.

## **2.2. Особливості аналізу та контролю здійснення контрольованих операцій.**

Контрольованими операціями є угоди чи/або трансакції між пов'язаними сторонами, які можуть впливати на прибутковість кожної зі сторін. З метою уникнення ухилення від оподаткування а також забезпечення адекватного розподілу прибутків між різними юрисдикціями, країни встановлюють механізми контролю за такими операціями.

Одним із аспектів контролю є своєчасне та коректне подання звіту про КО. Забезпечення точності цього звіту та правомірне застосування штрафних санкцій – важливі елементи формальних справ. Їх вирішення сприяє створенню прозорих та відповідних законодавству умов для підприємств.

В Україні, як зазначалось в попередніх параграфах, трансфертне ціноутворення (і контрольовані операції окремо) регулюються Податковим кодексом України. Законодавчі зміни в контрольованих операціях відбуваються досить часто. Тому платникам податків необхідно постійно відслідковувати ці зміни та враховувати в своїй діяльності.

Так, Законом України №466 у податкове законодавство України внесено зміни щодо подання звітності про контрольовані операції[8].

Нововведенням стало те, що платники податків, крім звіту про КО, до 01.10 року, який настає за звітним, зобов'язані подавати «Повідомлення про участь у МГК». Вітчизняним законодавством визначена трирівнева структура документації з трансфертного ціноутворення, яка подається з дня отримання запиту протягом 90 календарних днів, але не раніше 12-ти і не пізніше 36-ти місяців з дати закінчення фінансового року, який встановлено МГК, до якої належить такий платник податків. Якщо відомості про встановлений МГК фінансовий рік відсутні — не пізніше 36 місяців і не раніше 12 місяців після закінчення звітного року.

Вперше запит контролюючого органу застосували до платників податків про надання глобальної документації з ТЦ щодо фінансового року, який закінчився у 2021 році.

Важливо звернути увагу на ще один документ — Звіт у розрізі країн МГК (country-by-country reporting), який подається, якщо сукупний консолідований дохід МГК, в яку входить платник податків, більший в еквіваленті 750 млн. євро і за наявності «однієї з обставин:

- платник податків є материнською компанією Групи;
- платник податків уповноважений материнською компанією на подання Звіту в розрізі країн Групи;
- материнська компанія не подає Звіт та не уповноважує іншого учасника Групи на представництво;
- між Україною та іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії підписаний договір про обмін податковою інформацією, але не набрав чинності порядок обміну звітами»[12].

Важливим аспектом є необхідність оформлення звіту у розрізі країн МГК за фінансовий рік, який повинен містити інформацію у розрізі кожної юрисдикції, у якій користувач МГК чи/або сама МГК здійснює свою діяльність.

Також необхідно зауважити, що звіт про КО повинні подавати всі платники податків, у яких прибуток за рік від будь-якої діяльності становить більше 150 000 000 грн. і кількість господарських операцій із будь-якими контрагентами-нерезидентами, які прописані у ст. 39 ПКУ є більше 10 000 000 грн. Це стосується і постійних представництв нерезидентів, кількість операцій яких за минулий рік склала більше 10 000 000 грн. [8].

Необхідно також звернути увагу на рентабельність КО. У багатьох випадках виникає необхідність щодо розрахунку рентабельності КО. Для цього платники податків використовують економічні розрахунки витрат та доходів.

Важливу роль під час визначення рентабельності відіграють наступні обставини: галузь, в якій займається суб'єкт контрольованої операції; поділ функцій та ризиків, які стосуються активів суб'єкта; економічна потреба у

використаному факторі. Можуть виникати труднощі в обчисленні рентабельності, якщо компанія: має декілька напрямків у своїй діяльності; виступає у ролі дистриб'ютора; виступає у ролі виробника; є ліцензіатом, є провайдером.

В сфері застосування правил ТЦ та відповідно КО, підприємство повинно бути обізнаним з методологією ДПС, а також проводити аналіз відповідей, отриманих від податківців; записок-роз'яснень та судову практику. Підприємствам потрібно пам'ятати, що податкові перевірки КО кардинально відрізняються від інших документальних перевірок платників податків. Підстави та порядок проведення таких перевірок регулюються ст. 39 ПКУ та Порядком проведення перевірок платників податків з питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки», затвердженого наказом МФУ від 10.03.2016 р. №344[34].

Згідно із п. 4 розділу I Порядку №344 перевірки КО проводяться у формі документальних позапланових перевірок.

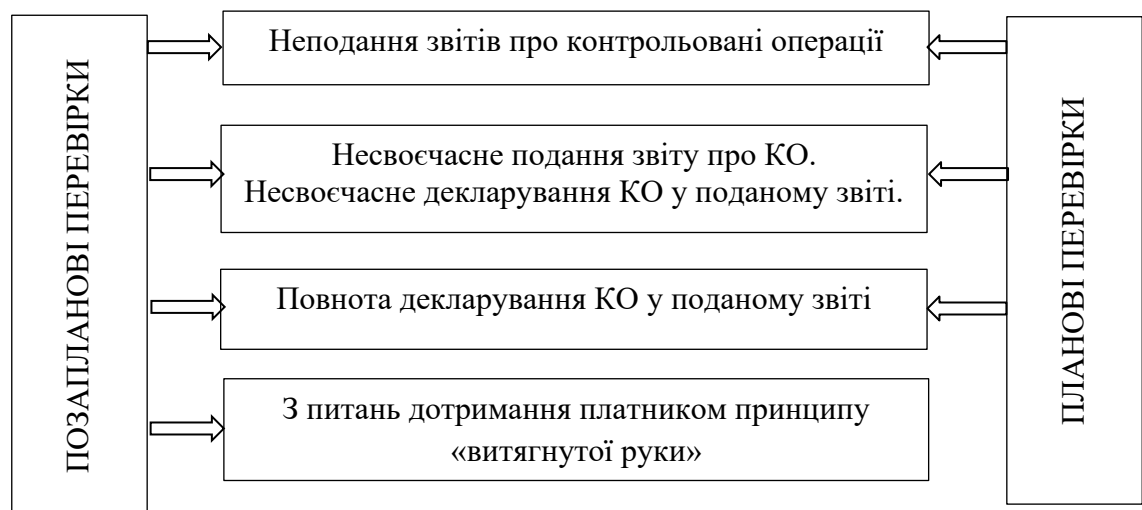


**Рис. 2.2. Підстави для проведення планових та позапланових податкових перевірок КО.**

*Складено за даними [34].*

Необхідно зазначити, що рішення про проведення перевірки КО може бути прийнято не раніше 1 жовтня того року, що настає за звітним, в якому

були здійснені КО. Але тільки за умови здійснення комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків і таких КО.

Слід зауважити, що контролюючий орган не має права проводити більше ніж одну перевірку КО одного платника податку протягом календарного року. Так, відповідно до п. 102.1 ст. 102 ПКУ, контролюючий орган має право провести перевірку КО та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше 2555 дня, що настає за останнім днем граничного терміну подання декларації.

Отже, КО можуть бути перевірені протягом 7 років із дати їх проведення. Щодо тривалості проведення перевірки КО – вона не може перевищувати 18 місяців (ст. 39 ПКУ та Порядок №344)[34].

Проте якщо контролюючий орган очікує інформацію від іноземних держав, чи переклад документів, які необхідні для здійснення якісного дослідження чи/або результати проведеної експертизи, - тоді проведення перевірки може бути подовжено на 12 місяців за рішенням ДПСУ. При цьому кожні 6 місяців проведення перевірки КО контролюючий орган повинен надавати інформацію про поточний стан перевірки платнику податків.

Варто також проаналізувати список країн, операції з якими відносяться до контрольованих. Так, список країн для ТЦ 2024 року містить 65 країн (територій). Перелік затверджено КМУ відповідно до Постанови №1045 від 27.12.2017 р.[9].

Список охоплює всі країни, в яких ставка корпоративного податку на 5 чи/або більше % нижча, ніж в Україні.

Для того, щоб визначити ставлення нерезидента до країни (території) за вищевказаним списком слід брати до уваги податкові сертифікати, видані податковим органом країни резидентності іноземного контрагента за операціями свого підприємства.

Потрібно також ще керуватись Постанова КМУ від 04.07.2017 № 480 «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок)[9].

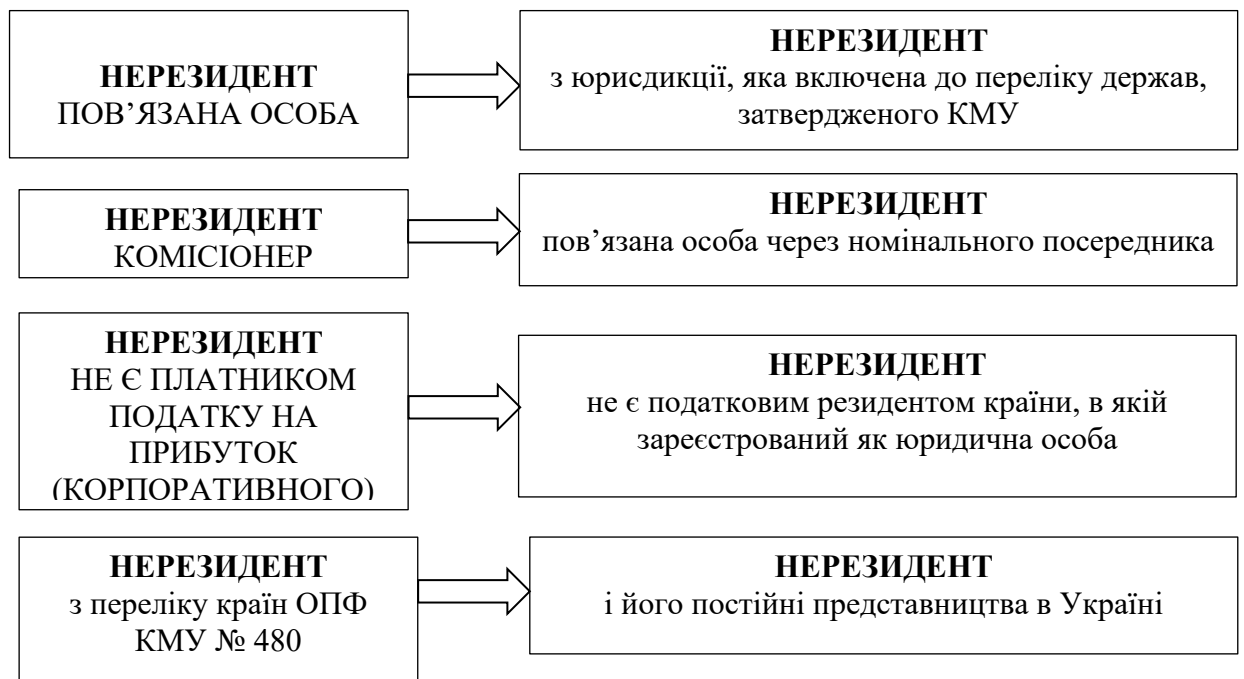


**Рис. 2.3. Визначити ставлення нерезидента до країни (території), операції з якими відносяться до контрольованих.**

*Складено за даними [9].*

Необхідно звернути увагу на те, як визначається контрольована іноземна компанія: це будь-яка юридична особа чи/або іноземна організація без такого статусу, включаючи партнерства, фонди, трасти, та ін., які зареєстровані за межами країни та контролюються фізичною особою чи/або юридичною особою — резидентами України.

Крім того, контролюючою «може бути визнана особа, яка:

- здійснює фактичний контроль над КІК, навіть якщо юридично не є її власником;
- має право на вимогу отримувати дохід (у тому числі бенефіціар), у разі ліквідації КІК — отримати майно, а також безперешкодно фактично контролювати іноземну освіту (наприклад, траст), при цьому не маючи статусу юридичної особи;
- якій належить частка в іноземній компанії, що становить понад 50%;
- володіє часткою понад 10%, тоді як іншим резидентам України в іноземній компанії загалом належить 50 і більше відсотків»[11].

Крім того законодавство також «визначає як контролюючі особи:

- бенефіціарів власників у визначенні Закону про запобігання легалізації доходів;
- власників частки майна установи, фонду, іншої освіти, яка не стосується юрособи, до активів якої належить зазначена частка, а також засновників трастів (виняток — дискреційні безвідкличні трасти), учасників партнерства»[11].

Разом з тим особа не має статусу контролюючого, якщо вона позбавлена права на: отримання прибутку; прийняття рішення про розподіл прибутку; отримання активів — прямо або опосередковано.

Якщо ж у звітному періоді були здійснені контрольовані угоди з іноземними компаніями, то податковий орган може запросити ще й «наступну документацію: 1. Повідомлення податкової інстанції про заснування, початок здійснення фактичного контролю, отримання частки, відчуження частки в контрольованій іноземній компанії — у термін 60 днів з дня настання такої події. 2. Звіт про контрольовані іноземні компанії повинен бути представлений одночасно з декларацією про майно та доходи/податковою декларацією з податку на прибуток»[11].

До таких контрольованих угод відносять усі операції, що можуть призвести до завищення витрат чи/або заниження доходів, що це має пряме відношення до оподаткування. У п.п. 39.2.1.4 ПКУ закріплено невинятковий «список можливих контрольованих угод:

- угоди з такою продукцією, як сировина або готові товари (відбувається експорт або імпорт);
- угоди, які полягають в наданні або придбанні певних послуг;
- угоди, об'єктом яких виступають нематеріальні активи або об'єкти інтелектуальної власності;
- угоди фінансового характеру (наприклад, лізинг, інвестиції, кредити тощо);

- угоди купівлі-продажу, об'єктами яких можуть бути корпоративні права, цінні папери, інвестиції, матеріальні та нематеріальні активи;
- угоди нерезидента з його постійним представництвом (резидентом України);
- угоди передачі резидентом України нерезиденту функцій, активів, ризиків, у результаті яких на «неринкових умовах» зменшуються доходи (фінансовий результат) такого резидента»[5].

Варто звернути увагу, що у ТЦ має значення такий фактор, як критерії контрольованої угоди. Критерії контрольованих угод у 2024 році закріплені в п.п. 39.2.1.7 ПКУ (див. таблицю 2.2.).

Таблиця 2.2

**Критерії контрольованих угод у 2024 р. (п.п. 39.2.1.7 ПКУ)**

| КОНТРАГЕНТ                                                      | Обсяг більше 10 млн. грн                                                                                                             | Обсяг менше 10 млн. грн                                                                                                                                                                             | Обсяг операції                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нерезидент з переліку держав та територій (Постанова КМУ №1045) | Операція контрольована. Звіт про КО. Підготовка трансфертної документації                                                            | Фінансовий результат збільшується на 30% вартості придбаних товарів у т.ч. необоротних активів, робіт та послуг. Додаток РІ рядка 3.1.7. АБО Коригування не здійснюється, якщо ціна підтверджується | Ціна контрольованої операції відповідає ціні, визначеній за принципом «витягнутої руки»    |
| Нерезидент ОВФ (Постанова КМУ №480)                             |                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |                                                                                            |
| Пов’язана особа – нерезидент                                    |                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |                                                                                            |
| Комісіонер – нерезидент                                         | Операція контрольована. Звіт про КО. Підготовка трансфертної документації. Самостійне коригування. Додаток ТЦ, Додаток РІ 3.13-3.14. | X                                                                                                                                                                                                   | Ціна контрольованої операції не відповідає ціні, визначеній за принципом «витягнутої руки» |
| Нерезидент, залучений через посередника резидента               |                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |                                                                                            |
| Нерезидент, постійним представництвом якого є платник           |                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |                                                                                            |
| Інші контрагенти, які не ввійшли до перелічених вище            | X                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                     | ЦІНА ОПЕРАЦІЇ                                                                              |
| Платник                                                         | Річний дохід більше 150 млн.грн.                                                                                                     | Додаток РІ до Декларації з ПнП обов’язків до заповнення                                                                                                                                             |                                                                                            |

Складено за даними: [5]

Також варто звернути увагу й на контрольовані угоди із нерезидентами.

Наведемо приклади таких угод:

1. Кредит, отриманий від нерезидента. Розмір кредиту у даному випадку не береться до уваги під час встановлення вартісного критерію. Проте процентна ставка (розмір відсотків) впливає на формування витрат резидента. Отже, даний фактор відіграє роль при оподаткуванні податком на прибуток.

2. Експорт продукції нерезиденту, який пов'язаний із резидентом. Бувають такі ситуації, коли вартість реалізованих товарів значно нижча ринкових цін. Таким чином це відображається на доході резидента, а саме його заниження. Це враховується під час оподаткування прибутку, а саме недоотримання податку на прибуток до бюджету України.

Як зазначалось вище, звітність про КО — це складова Документації з ТЦ, так як ці документи характеризують діяльність компанії, яка пов'язана з КО, умови самих КО, обставини, за яких такі умови (домовленості) були досягнуті (ринкову кон'юнктуру) тощо.

У 2024 році підготовка Звіту про контрольовані операції повинна містити:

- Інвентаризацію операцій з нерезидентами — визначення контрольованих угод.
- Підготовку Звіту про контрольовані операції.
- Рекомендації про автоматизацію збору даних, їх угруповання для складання Звіту про контрольовані операції.

## **Висновки до розділу 2**

Для визначення ТЦ застосовуються 5 основних методів:

- метод подібної неконтрольованої вартості;
- метод перепродажів;
- метод витратний;
- метод поділу доходу;
- метод чистого доходу (прибутку).

На практиці застосовують 3-ри методи розрахунку ТЦ:

- 1) на основі ринкових цін;
- 2) на основі собівартості за принципом «собівартість плюс»;
- 3) на основі договірних, які сформовані під впливом ринкової кон'юнктури та витрат на виробництво продукції чи/або надання послуг.

На вибір методу ТЦ впливають наступні фактори: характер завдань, які необхідно розв'язати в процесі ТЦ так як для ухвалення управлінського рішення може бути застосована одна трансфертна ціна, а вже для оцінки роботи центру відповідальності може бути використана інша; станом ринку продуктів та послуг, на які встановлюються ринкові ціни а також рівень децентралізації організаційної структури підприємства.

В умовах глобалізації економіки і зростаючого міжнародного бізнесу, питання трансфертного ціноутворення стає все більше актуальним для підприємств, що ведуть діяльність в зарубіжних країнах. Одним із ключових елементів цього процесу є аналіз та контроль контрольованих операцій.

Всі платники податків, які підпадають під визначені у ст. 39 ПКУ критерії зобов'язані подавати звіт про КО. Звітність щодо КО є складовою документації з ТЦ. При підготовці звіту про контрольовані операції необхідно: здійснити інвентаризацію операцій з нерезидентами (визначення контрольованих угод); підготувати безпосередньо звіт про контрольовані операції; врахувати рекомендації про автоматизацію збору даних та їх угруповання з метою складання звіту про КО.

## **РОЗДІЛ 3**

### **НАПРЯМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ПЕРЕМІЩЕННЯ ПРИБУТКУ ЗА КОРДОН ЗА РАХУНОК ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ**

#### **3.1. Впровадження автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS/CbC як протидія розмиванню податкової бази та уникненню податків шляхом переміщення прибутків за кордон.**

Для протидії розмиванню податкової бази та відповідно уникненню податків шляхом переміщення прибутків за кордон Україна активно впроваджує «антиофшорну» реформу. Важливим кроком в цьому напрямку стало впровадження автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS / CbC і обмін запитами з іноземними органами, який в свою чергу дозволяє ефективніше збирати доказову базу та відповідно виявляти податкові ризики.

Важливою подією в сфері регулювання ТЦ та КО стало те, що 30.09. 2024 року стартувала процедура автоматичного обміну податковими даними між Україною та понад 100 країнами світу. Стосується вона тих держав, які є частиною міжнародного глобального руху - стандарту CRS, який має на мені забезпечити прозоре міжнародне податкове середовище. Таким чином щороку як українські, так і закордонні податкові служби будуть отримувати дані про доходи та іноземні рахунки своїх резидентів.

Варто зазначити, що загальний стандарт автоматичного обміну інформацією (Common Reporting Standard) передбачає щорічний обмін інформацією між державами, які приєдналися до Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін даними про визначені види фінансових рахунків, який ухвалила Рада ОЕСР 15.07. 2014 р. Учасниками багатосторонньої угоди про обмін податковими даними є близько 110 держав[35].

В серпні 2021 р. український уряд надіслав лист до Секретаріату ОЕСР з наміром приєднатися до Багатосторонньої угоди та впровадити автоматичний

обмін інформацією про фінансові рахунки. Допомагав впроваджувати в українську практику CRS Глобальний форум з питань прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та Програма ЄС з підтримки управління державними фінансами в Україні. Метою глобального руху є забезпечення більш прозорого податкового середовища, впровадження міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією.

ВРУ ухвалила закон про передачу податкових даних у березні 2023 року. Так, відтепер українська податкова щороку отримуватиме масив даних про фінансові рахунки податкових резидентів, які ведуть фінансові установи (інвестиційні компанії, банки, страхові) з-за кордону. Україна надаватиме таку ж інформацію країнам-партнерам про їх резидентів.

Необхідно зазначити, що станом на січень 2024-го року близько 110 держав, в тому числі всі країни-члени ЄС, є учасниками багатосторонньої угоди про обмін податковими даними. Також важливо наголосити, що 30 вересня 2024 року вже відбувся перший обмін даними між податковими службами різних країн. Таким чином, податкова служба України отримала всю інформацію про нові відкриті рахунки за кордоном своїх резидентів, а саме – з 1.07.2023 по 31.12. 2023 р.

На переконання Д. Гетманцева, в Україні «проведена «антиофшорна» реформа протидіє розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків за кордон. А автоматичний обмін за стандартом CRS/CbC, обмін запитами з іноземними компетентними органами надає нові можливості для всебічного збору доказової бази, виявлення ризиків та боротьбі з ухиленням»[4].

Також він зазначає, що протягом 2022-2024 р.р. за рахунок контрольно-перевірочної роботи ДПС та заходів комплаєнс до бюджету сплачено додатково податків близько 5,3 млрд грн. Платникам податків необхідно для уникнення сплати штрафних санкцій та пені скористатись можливістю та уточнити свої податкові зобов'язання, починаючи з 2015 року (для ТЦ) та з 2017 року (для використання пільг Конвенцій) та продемонструвати соціальну відповідальність і рівень високої податкової культури.

Щодо подання звітів з ТЦ та КО, варто зазначити, що перша компанія декларування у 2024 р. за звітні 2022-2023 р.р., і на переконання Д. Гетьманцева проходить доволі успішно та завершиться поданням повних звітів до 31.12. 2024 р. Так, контролерами «було подано понад 32 тис. звітів та задекларовано до сплати в бюджет податку з доходів фізичних осіб 1,87 млрд грн, що становить 40 % надходжень від загальної компанії декларування доходів громадян за 2023 рік. Та лише за перші 4 місяці після граничних строків декларування доходів громадян (01.05.2024) вже виявлено понад 3 тис. потенційних контролерів КІК, майже половина з яких вже долучена до звітування»[4].

Крім того, Голова Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики вважає, що «існуючий багато років лозунг серед населення - багаті нічого не платять та приховують кошти за кордоном, йде в історію з введенням інституту звітування про контрольовані іноземні компанії».

Ми частково погоджуємось із такою позицією Д. Гетьманцева, проте ще є чимало проблемних питань, які потребують врегулювання та вирішення задля забезпечення взаємовигідних партнерських відносин платників податків та податкових органів.

### **3.2. Проблеми та перспективи регулювання діяльності підприємств щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок КО.**

Трансфертне ціноутворення залишається важливою темою в сучасних умовах здійснення міжнародної діяльності компаніями[12]. Планування податкових стратегій та їх вирішення сприяє створенню прозорих та відповідних законодавству умов для підприємств. Разом з тим у 2024 р. спостерігаються кілька ключових змін та тенденцій в податковому законодавстві, яке торкається ТЦ та відповідно КО, які слід враховувати в своїй діяльності підприємствам.

Насамперед, це посилення міжнародного співробітництва, та реалізація BEPS 2.0, мета якого протидія ерозії податкових баз і відповідно перенесенню прибутків. Тому відбувається збільшення вимог щодо документації з ТЦ та більш ретельний контроль за трансфертними цінами.

Також важливим аспектом є розширення кола країн, які беруть участь у автоматичному обміні інформацією про CRS (фінансові рахунки) та CbC (контрольовані операції). А це, в свою чергу збільшує ризики виявлення невідповідностей у ТЦ.

Необхідно звернути увагу на зміни, які відбуваються у відчизняному податковому законодавстві у 2024 році, а саме: зміни в критеріях віднесення операцій до контрольованих; оновлення вимог щодо документації та процедур податкового контролю.

Багато зарубіжних держав також проводять уніфікацію підходів щодо ТЦ та здійснюють посилення адміністративного контролю.

Важливим аспектом сьогодення є розвиток цифрової економіки і тому податкові органи все більше зосереджують свою увагу при оцінці трансфертних цін на цифрові активи (криптовалюта та інші дані).

Посилюється також контроль за ТЦ у сфері цифрових платформ, особливо це стосується розподілу прибутків між юрисдикціями.

На процес регулювання ТЦ та КО вплинула і пандемії COVID-19, яка призвела до адаптації бізнес-моделей та перегляду трансфертних цін. Зростання віддаленої роботи також створює нові виклики, а саме: визначення місця здійснення діяльності та розподіл прибутків між юрисдикціями.

У 2024 році продовжують вводиться нові вимоги та відбуваються зміни щодо трансфертного ціноутворення. Насамперед, це посилення контролю. ДПС продовжує активно перевіряти підприємства, зокрема великі та ті, які віднесені до високого рівня ризику.

Вимоги щодо документації стають більш деталізованими, тому підприємства повинні мати чітку та обґрунтовану документацію з ТЦ та КО.

Законодавство України постійно удосконалюється із врахуванням міжнародних стандартів трансфертного ціноутворення, які розроблені OECD.

Так, у зв'язку із набуттям чинності 01.12. 2024 р. закону № 4015-IX про підвищення податків, буде підвищено також податкове КІК-навантаження для контролерів фіз.осіб з 2025 р., а «саме:

1. Для випадків “наскрізних дивідендів українського походження”, що становитимуть частину прибутку КІК — від діючих 6,5% до 10%, відповідно
2. Для випадків своєчасного (до дати подання відповідного Звіту про КІК за повною формою) фактичного отримання розподіленого скорегованого прибутку КІК — від діючих 10,5% до 14%, відповідно
3. Для випадків нерозподіленого скорегованого прибутку КІК — від діючих 19,5% до 23%, відповідно»[7].

Також «за невиконання правил КІК до контролюючої особи КІК застосовується фінансова відповідальність у вигляді накладення штрафу, розмір якого визначений п. 120.7 ПКУ»[12].

КІК порушення фіксуються з початку 2022 р., і штрафні санкції будуть накладатись за невідповідність КІК-правилам із 2022 року. При цьому «нарахування штрафів та надсилання порушникам відповідних податкових повідомлень можливе не раніше, ніж після 6-ти місяців після місяця, у якому буде припинено воєнний стан. Однак при цьому відбувається лише відтермінування застосування відповідальності за порушення, які передбачені абзацами 1-м — 8-м п. 120.7 ПКУ. Таке тлумачення норми погоджено із МФУ та оприлюднено на сайті ДПС України 25.10.2024 р. а також надано ІПК (від 16.09.2024 № 4467/ІПК/99-00-21-02-03 ІПК)»[12].

Таким чином, якщо контролер КІК, який створив у 2022 р. одноосібний КІК, що потім у 2023 р. переоформив на іншу особу через купівлю-продаж та не подав до кінця 2024 р. «Повідомлення про набуття статусу контролера у 2022 р.», чи/або «Повідомлення по втрату статусу контролера», чи/або «Звіт про КІК за 2022 р.», а воєнний стан буде припинено, для прикладу, за наслідками 2026 р, тоді це буде означати, що влітку 2027 р. ДПС України буде

мати право нарахувати щонайменше, 3-ри штрафи за КІК-порушення за 2022-2023рр. на суму 1 514 000 гривень (станом на 2024 р.), а саме «за:

- 1) Неподання “вхідного” Повідомлення про КІК у 2022 р. — 302 800 грн.
- 2) Неподання звіту про КІК за наслідками 2023 р. — 908 400 грн.
- 3) Неподання “вихідного” Повідомлення про КІК у 2023 р. — 302 800 грн»[12].

Крім того, якщо будуть виправлені до кінця 2024 р. помилки з урахуванням цих ризиків, та будуть надані вищперераховані 3 документи, все рівно буде наховано штраф за несвоєчасно поданий Звіт про КІК у розмірі 151 400 гривень. В такому разі для підприємства буде лише економія у 1 362 600 грн. на імовірних податкових санкціях. Тому єдине, що може бути застосовано підприємством, це можливість самостійного виправлення помилок з подання КІК-звітності.

Також необхідно пам'ятати, що з 2024 р. в Україні запрацював автоматичний обмін фінансовою інформацією для податкових цілей за стандартом CRS. Згідно з інформацією, яка є на сайті ДПС, станом на 19.11.2024р., за результатами першого інформаційного обміну CRS, ДПС забезпечено отримання інформації від близько 50-ти іноземних юрисдикцій та направлення інформації до 51 іноземної юрисдикції.

Враховуючи різне нормативно-правове регулювання питань щодо CRS, що діють у різних юрисдикціях світу, які є учасниками Багатосторонньої угоди CRS, отримання ДПС інформації про іноземні фінансові рахунки податкових резидентів України від повного переліку можливих країн — партнерів очікується у вересні 2025 року.

Наразі ДПС здійснює обробку та аналіз отриманої інформації про суми залишків коштів на фінансових рахунках, суми зарахувань (надходжень) на рахунки за операціями, здійсненими впродовж 2023 року та співставлення одержаної інформації із даними податкових декларацій ідентифікованих осіб.

Саме тому підприємствам, які здійснюють свою діяльність із переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій необхідно вжити наступних заходів:

1. Постійно відстежувати зміни у міжнародному та вітчизняному законодавстві.
2. Регулярно оновлювати документацію з ТЦ, враховуючи актуальні вимоги і зміни у бізнес-моделі підприємства.
3. Регулярно аналізувати ризики, які пов'язані з ТЦ, і розробляти заходи щодо їх мінімізації.
4. Неохідно звертатися за консультацією до податкових консультатів для забезпечення відповідності вимогам ТЦ.

В таблиці 3.1. описано ризики підприємств, які пов'язані з ТЦ в Україні.

Таблиця 3.1.

**Ризики, пов'язані з трансфертним ціноутворенням в Україні**

| Ризики                 | Опис ризиків                                                                          |
|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Донарахування податків | Може відбутися при виявленні невідповідностей у трансфертних цінах.                   |
| Фінансові санкції      | Можуть бути застосовані до тих підприємств, які систематично порушують правила ТЦ.    |
| Репутаційні ризики     | Для підприємств, які порушують правила ТЦ, це негативно вплине на репутацію компанії. |

Складено за даними: [12].

Заходи, які можуть мінімізувати ризики підприємств, що пов'язані з ТЦ, це насамперед:

1. Проведення регулярного аналізу: Порівняння трансфертних цін з ринковими.
2. Підготовка якісної документації з ТЦ, яка має бут обґрунтованою, зрозумілою та чіткою.

3. Консультація з фахівцями: Необхідно звертатись до податкових консультативів для належного оформлення документації з ТЦ та КО та мінімізації зазначених ризиків.

Також підприємства можуть надсилати звернення до Податкової служби України та отримувати роз'яснення щодо конкретних питань ТЦ та КО.

Потрібно зазначити, що для боротьби з ухиленням від оподаткування транснаціональними корпораціями та виведення прибутків до податкових гаваней, ДПС було розроблено інноваційне та сучасне IT-рішення. Так, ДПС України за підтримки EU4PFM, враховуючи вимоги ст. 39 ПКУ та з метою реалізації Національної стратегії доходів до 2030 року[10], створила унікальне IT-рішення: «Автоматизовану систему роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з ТЦ» (Big Data Transfer Pricing)[33] для вдосконалення податкового контролю за ТЦ (рис.3.1.).



**Рис. 3.1. Запровадження Big Data Transfer Pricing в Україні.**

*Складено за даними: [33].*

Аналогічні програмні продукти використовуються лише декількома країнами світу. ДПС за допомогою новітньої розробки тепер буде мати можливість більш ефективно проаналізувати великий обсяг даних митних оформлень, податкової та іншої звітності, а також інформацію із міжнародних аналітичних ресурсів.

ІТ-система допоможе оперативно ідентифікувати ризики з ТЦ, використовуючи більше сотні автоматизованих ризико-орієнтованих алгоритмів.

Також важливо звернути увагу, що прозорість та використання єдиних підходів і цифрових технологій у податковому контролі будуть забезпечувати справедливість та рівні умови для підприємств.

Запровадження даної ІТ-системи «дозволяє:

1. вдосконалити ризико-орієнтовані підходи;
2. уніфікувати, стандартизувати та автоматизувати процеси податкового контролю з ТЦ;
3. зменшити кількість податкових порушень з ТЦ та судових спорів;
4. мінімізувати вплив людського фактору»[33].

Також важливим аспектом в цій сфері є те, що EU4PFM продовжує підтримувати ДПС України щодо впровадженні сучасних прогресивних практик і ІТ-технологій, які спрямовані на підвищення прозорості та діджиталізацію.

Таким чином, можемо зробити висновок, що ТЦ та КО – це досить складна тема для підприємств, яка вимагає глибокого розуміння податкового законодавства як вітчизняного так і зарубіжного та специфіки ведення діяльності підприємства щодо переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення контрольованих операцій. Важливо бути готовими до адаптації своїх підходів та враховувати нові виклики та тенденції чинного податкового законодавства.

### **Висновки до розділу 3.**

Для забезпечення прозорого міжнародного податкового середовища зарубіжні держави приєдналися до Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін даними (CbC) згідно CRS (загального стандарту автоматичного обміну інформацією), який передбачає обмін інформацією про визначені види фінансових рахунків між країнами (щорічно).

Учасниками CbC є близько 110 зарубіжних держав.

Україна також долучилася до системи автоматичного обміну податковими даними за стандартом CRS / CbC та ухвалила закон про передачу податкових даних у березні 2023 року та у вересні 2024 року відбувся перший обмін такими даними.

Автоматичний обмін податковими даними за стандартом CRS/CbC надає нашій державі нові можливості для всебічного збору доказової бази і виявлення податкових ризиків та сприяє боротьбі з ухиленням від сплати податків.

Трансфертне ціноутворення стає все більш актуальним для підприємств, які здійснюють свою діяльність в декількох різних країнах. У 2024 році відбулись зміни та тенденції, які необхідно враховувати таким підприємствам в своїй діяльності щодо КО. В Україні, це насамперед:

- посилення контролю з боку ДПС;
- підвищена увага та вимоги до оформлення документації з ТЦ та КО.
- приведення вітчизняного законодавства у відповідність з міжнародними стандартами ТЦ.

## ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження впливу на економічні показники діяльності підприємства переміщення прибутку за кордон за рахунок здійснення КО зроблено наступні висновки та пропозиції.

З'ясовано, що першопричиною виникнення трансфертного ціноутворення (ТЦУ) є процес глобалізації світової економіки. ТЦУ є одночасно і складним і досить важливим аспектом для здійснення міжнародного бізнесу, адже впливає як на прибутковість підприємств, так і на податкові зобов'язання підприємств та безпосередньо на загальну стратегію управління.

Встановлено, що ТЦУ використовується для визначення цін на товари, послуги та інтелектуальну власність, які передаються між пов'язаними сторонами. Саме в такий спосіб підприємства приводять свою діяльність у відповідність до вимог податкового законодавства (як вітчизняного так і зарубіжних держав) та одночасно здійснюють оптимізацію своїх фінансових результатів.

Визначено, що основні правила ТЦУ на міжнародному рівні встановлені та регулюються (ОЕСР). Кожна держава на рівні національного законодавства визначає політику дотримання ТЦУ. При цьому трансфертні ціни є об'єктом контролю податкових органів кожної держави.

Встановлено, що для визначення ТЦ застосовують 5 методів, - це:

- 1) метод подібної неконтрольованої вартості;
- 2) метод перепродажів;
- 3) витратний метод;
- 4) метод поділу доходу;
- 5) метод чистого прибутку (доходу).

Однак на практиці зазвичай застосовують три методи визначення ТЦ, а саме:

1. На основі ринкових цін.
2. На основі собівартості за принципом «собівартість плюс».

3. На основі договірних, що сформовані під впливом ринкової кон'юнктури і витрат на виробництво продукції чи надання послуг.

Встановлено, що на вибір методу ТЦУ впливають:

1. Характер завдань, які необхідно розв'язати в процесі трансфертного ціноутворення. Це завдання пов'язане з тим, що ухвалення управлінського рішення може застосовуватись одна  $p_t$ , а для оцінки роботи центру відповідальності може використовуватись інша  $p_t$ .

2. Стан ринку послуг і продуктів, на які встановлюються ринкові ціни.

3. Рівень децентралізації організаційної структури підприємства.

З'ясовано, що одним із ключових елементів процесу ТЦУ є аналіз та контроль контрольованих операцій (КО). КО – це угоди чи/або трансакції між пов'язаними сторонами. Зарубіжні держави і Україна також встановлюють механізми контролю за такими операціями з метою уникнення ухилення від оподаткування та відповідно забезпечення адекватного розподілу прибутків між різними юрисдикціями.

Критерії для визначення КО для платників податків визначені статтею 39 ПКУ, в якій також визначено зобов'язання подавати звіт про КО. Звіт щодо КО є складовою документації з ТЦУ.

Встановлено, що підприємства при підготовці звіту про КО:

1) Здійснюють інвентаризацію операцій з нерезидентами (необхідно здійснити визначення контрольованих угод).

2) Готують безпосередньо звіт про контрольовані операції.

3) При складанні звіту про КО враховують рекомендації про автоматизацію збору даних та їх угруповання.

З'ясовано, що зарубіжні держави для забезпечення прозорого міжнародного податкового середовища приєдналися до СбС (Багатостороння угода про автоматичний обмін податковими даними) згідно CRS (загальний стандарт автоматичного обміну податковою інформацією). В даний час учасниками СбС є близько 110 зарубіжних країн.

Україна вже також долучилася до CRS / CbC та в березні 2023 р. дане положення про передачу податкових даних закріплено на законодавчому рівні. У вересні 2024 року вже відбувся перший обмін такими даними.

Встановлено, що для України автоматичний обмін податковими даними за стандартом (CRS/CbC) надає нові можливості для всебічного збору доказової бази та відповідно виявлення податкових ризиків, що буде сприяти боротьбі з ухиленням від сплати податків під час здійсненні міжнародної діяльності.

З'ясовано, що з метою реалізації Національної стратегії доходів до 2030 р., ДПС розробила для вдосконалення податкового контролю за ТЦ інноваційне та сучасне IT-рішення: Big Data Transfer Pricing (Автоматизовану систему роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з ТЦУ).

Разом з тим, ще є багато проблемних невирішених питань, які потребують врегулювання задля забезпечення взаємовигідних партнерських відносин платників податків та податкових органів та здійснення міжнародної діяльності підприємствами.

Вітчизняне законодавство постійно змінюється, маючи на меті удосконалити його норми із врахуванням міжнародних стандартів ТЦУ, що були розроблені OECD.

У 2024 році були також введені нові зміни до податкового законодавства щодо ТЦУ та КО та запроваджено нові вимоги насамперед щодо посилення контролю з боку ДПС, яка продовжує активно перевіряти підприємства, які насамперед віднесені до високого рівня ризику. Також підвищено вимоги щодо документації з ТЦУ.

Визначено заходи, які можуть допомогти підприємствам мінімізувати ризики, які пов'язані з ТЦУ та КО:

1. Необхідно проводити постійний аналіз та порівняння трансфертних цін із ринковими цінами.
2. Підготовку документації з ТЦУ та КО необхідно здійснювати якісно. Вона має бути максимально обґрунтованою, зрозумілою та чітко визначеною.

3. Звертатись за консультацією до податкових консультатів, які є фахівцями в сфері ТЦУ, що допоможе підприємствам оформити якісно документацію з ТЦУ та КО та відповідно мінімізувати ризики, такі як: донарахування податків; фінансові санкції та пеня; репутаційні ризики.

4. Звертатись до ДПС України та отримувати ІПК і роз'яснення щодо конкретних питань ТЦУ та КО.

Таким чином, в результаті проведеного дослідження встановлено, що контрольовані операції мають велике значення в питанні здійснення податкового контролю, так як це пов'язано з поданням звітності про такі КО та правильне формування трансфертної ціни. Важливим залишається також фактор наявності ділової мети контрольованої операції. Органи ДПС України, здійснюючи податкові перевірки, проводять оцінку усіх критеріїв відповідності та при виявленні порушень проводять корегування фінансового результату з метою подальшого нарахування податків. Таким чином, трансфертне ціноутворення дозволяє захистити податкові інтереси а також стимулювати здійснення міжнародної торгівлі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Відкриття бюро ОЕСР в Києві допоможе Україні швидше вступити в ЄС. (2023). LRT (Lithuanian National Radio and Television)., 01.03. URL: <https://www.lrt.lt/ua/novini/1263/1925991>.
2. Гречко А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами. *Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2016. № 13. С. 85-91. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evntukpi\\_2016\\_13\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evntukpi_2016_13_15).
3. Задачі ТЦУ. URL: [https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/225122/mod\\_resource/content/1/](https://learn.ztu.edu.ua/pluginfile.php/225122/mod_resource/content/1/).
4. Кінець епохи офшорів: поради від Данила Гетманцева. URL: <https://7eminar.ua/news/1993-kines-epoxi-ofsoriv-poradi-vid-danila-getmanceva>
5. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Постанова КМУ від 04.07.2017 № 480. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KP170480?hide=true>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану від 10.10.2024, № 4015-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. ЗУ від 16.01.2020 р., № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
9. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 ПКУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017>.

10. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року. Розпорядження КМУ від 27 грудня 2023 р. № 1218-р <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text>
11. Про фіскальні КІК-новини щодо штрафів і не тільки. URL: <https://rates.fm/ua-uk/expert-opinion>.
12. Трансфертне ціноутворення в Україні. URL: <https://tsu.in.ua/2024/>.
13. Фоміна О.В., Музичук М.І. (2019). Міжнародне регулювання контрольованих операцій. *Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка*. Вип. 1(53). С. 247-251.
14. Advance pricing agreement. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Advance\\_pricing\\_agreement](https://en.wikipedia.org/wiki/Advance_pricing_agreement).
15. Borkowski, S. C. (1997). The Transfer Pricing Concerns of and Developing Countries. *The International Journal of Accounting*, 32(3), 321-336. URL: [http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063\(97\)90014-5](http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063(97)90014-5).
16. Colbert, G. J., & Spicer, B. H. (1995). A Multi-Case Investigation of a Theory of the Transfer Pricing Process. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 423-456.
17. European Union. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. *Official Journal of the European Union*, 11.3.2011. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32011L0016>.
18. Groot, T., & Selto, F. (2013). Advanced Management accounting, 1st ed. URL: <https://www.solutions-manuals.com>.
19. Hirshleifer, J. (1956). On the Economics of Transfer Pricing. *The Journal of Business*, 29(3), 172-184. URL: <http://www.jstor.org/stable/2350664>.
20. Horst, T. (1971). The theory of the multinational firm: Optimal behavior under different tariff and tax rates. *Journal of Political Economy*, 79, 1059-1072. URL: <http://dx.doi.org/10.1086/259814>.
21. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017). United Nations, 2017. XIX. URL:

[https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

22. Novikovas, M. (2011). Evaluation of theoretical and empirical researches on transfer pricing. *Ekonomika*, 90(2), 128-143. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2011.0.942.0>.

23. OECD (1963). Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris. URL:<https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>.

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

25. OECD (2017). Annex II to Chapter IV. Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. URL: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-20-en>.

26. OECD (2019). Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing. URL:<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017>.

27. Schmalenbach, E.(1909). Über Verrechnungspreise. *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 3, No. 3, 165-185.

28. The Internalization Benefits of Transfer Price Manipulation. Lorraine Eden. *The Bush School of Government and Public Service, Texas A&M University* (December 2003). URL: <https://www.researchgate.net/publication>.

29. The OECD's Common Transmission System. URL: <https://blog.transworldcompliance.com/en/oecd-common-transmission-system>

30. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (1980). URL:<https://digitallibrary.un.org/record/13957>.

31. Van Driessche, F. (2012). e-Cooperation: Information technologies that may allow for exchanging information between national and international. *46th*

*CIAT GENERAL ASSEMBLY «CIAT 2012»*. Santiago, Chile, April 23-26. URL: [file:///D:/Downloads/ebook-46\\_Chile2012.pdf](file:///D:/Downloads/ebook-46_Chile2012.pdf)

32. OECD (2021). BEPS Actions. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions> (accessed 17december, 2021).

33. Big Data Transfer Pricing. ДПС запровадила унікальну IT-систему для контролю за трансфертним ціноутворенням. URL: <https://7eminar.ua/news/2354-dps-zaprovadila-unikalnu-it-sistemu-dlya-kontrolyu-za-transfertnim-cinoutvorenniam?page=96>

34. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу "вितягнутої руки". Наказ МФУ від 10.03.2016 р. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>.

35. Common Reporting Standard (CRS - загальний стандарт звітності). URL: <https://mof.gov.ua/uk/crs-578>.