DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-213

УДК 336.226.322:330.15 (657)

АНАЛІЗ МЕХАНІЗМІВ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ОЦІНКА НАСЛІДКІВ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПЛАНУ BEPS В УКРАЇНІ

ANALYSIS OF TAX AVOIDANCE MECHANISMS: ASSESSMENT OF THE IMPACTS OF BEPS IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Білобровенко Тетяна Володимирівна
кандидат економічних наук, доцент,
Державний податковий університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-8240-9373

Скляров Даниїл Геннадійович
здобувач вищої освіти першого (бакалаврського) рівня,
Державний податковий університет
ORCID: https://orcid.org/0009-0002-5805-8785

Bilobrovenko Tetiana, Skliarov Danyil
State Tax University

У статті досліджується проблематика імплементації Україною стандарту Плану дій BEPS та адаптації податкового законодавства до міжнародних вимог фінансової прозорості. Проаналізовано ключові антиофшорні ініціативи, запроваджені в державі, серед яких: правила щодо контрольованих іноземних компаній (КІК), трирівнева модель звітності з трансфертного ціноутворення, концепція «ділової мети», а також приєднання до конвенції MLI та стандарту звітності CRS. Обґрунтовано, що попри значний успіх у деофшоризації економіки, руйнуванні схем виведення капіталу та покращенні міжнародного іміджу держави, вітчизняний бізнес відчув зростання адміністративного тиску й витрат на податковий комплаєнс. Увагу зосереджено на проблемах інституційної спроможності Державної податкової служби обробляти великі масиви даних, суперечливості новітньої судової практики у спорах щодо транскордонних операцій та специфіці застосування процедури взаємного узгодження. Доведено необхідність гармонізації (директиви ATAD) й повної цифровізації контролю. Ризиковий підхід дозволить державі знайти баланс між протидією зловживанням і збереженням інвестицій.

Ключові слова: план дій BEPS, ухилення від сплати податків, деофшоризація, контрольовані іноземні компанії (КІК), трансфертне ціноутворення, ділова мета, CRS, податковий комплаєнс.

The article investigates Ukraine's implementation of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan and the adaptation of national tax legislation to international transparency requirements. A fundamental contradiction exists between strict new legislative rules and the practical ability of businesses and the state to administer them effectively. The core issue is the lack of transformation in accounting and analytical support for cross-border operations. Implementing the transfer pricing reporting model and calculating adjusted profits require profound restructuring of corporate management accounting. The primary objective is to analyze tax evasion prevention mechanisms and assess the consequences of integrating BEPS. The study evaluates anti-offshore initiatives, including Controlled Foreign Company (CFC) rules, which oblige residents to disclose foreign entities and tax adjusted profits. It highlights the three-tier transfer pricing documentation, establishing unprecedented global transparency. The research emphasizes the "business purpose" doctrine and beneficial owner test as crucial tools against tax convention abuse. Integration is solidified by the Multilateral Convention (MLI) and Common Reporting Standard (CRS), effectively dismantling traditional capital flight schemes. Despite de-offshorization progress, the research reveals substantial challenges. The corporate sector faces rapidly increasing administrative burdens and compliance costs, forcing investments in multi-level reporting and international holding restructuring. Simultaneously, the State Tax Service's capacity to process massive data arrays from CRS and CFC reports is vulnerable. Without digitalization, the fiscal apparatus might pressure transparent businesses over formal errors rather than uncovering shadow schemes. Judicial practice is also complicated by ambiguous anti-BEPS norm interpretations, making the Mutual Agreement Procedure (MAP) essential. Ukraine has successfully fulfilled the BEPS minimum standard, but

© Білобровенко Т. В., Скляров Д. Г., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)

the EU integration vector requires implementing the Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD I and II). Considering post-war recovery, the state must balance strict fiscal control with investment attractiveness. Authorities must shift from punitive functions to a digitized, risk-oriented analytical infrastructure to guarantee fair taxation without stifling economic growth.

Keywords: BEPS Action Plan, tax evasion, deoffshorization, controlled foreign corporations (CFCs), transfer pricing, arm's length principle, CRS, tax compliance.

Постановка проблеми. В умовах поглиблення глобалізаційних процесів, курсу на європейську інтеграцію та необхідності наповнення державного бюджету, вітчизняна податкова система зазнає безпрецедентних трансформацій. Незважаючи на активну імплементацію Україною мінімального стандарту Плану дій BEPS та прийняття низки справді революційних податкових законів (зокрема, щодо запровадження правил контрольованих іноземних компаній (КІК), трирівневої звітності з трансфертного ціноутворення, концепції «ділової мети», застосування Багатосторонньої конвенції MLI та стандарту CRS), виникає фундаментальна суперечність. Вона полягає у гострому дисонансі між новими, безкомпромісно жорсткими вимогами деофшоризаційного законодавства та фактичною, практичною здатністю як державних інституцій, так і вітчизняного бізнесу забезпечити їх ефективне виконання та адміністрування.

З боку держави ключовим викликом стає інституційна та технічна спроможність контролюючих органів. Державна податкова служба стикається з безпрецедентною необхідністю акумулювати, верифікувати та опрацьовувати колосальні масиви специфічних фінансових даних, отриманих, зокрема, у рамках автоматичного обміну інформацією. Проте обмеженість аналітичних IT-систем, брак висококваліфікованих кадрів із глибинним розумінням міжнародного корпоративного права та збереження традиційного фіскально-орієнтованого підходу створюють високий ризик суто формального, алгоритмічного застосування нових норм. Це загрожує перетворенням інструментів боротьби з агресивним податковим плануванням на механізм невиправданого адміністративного тиску.

З боку платників податків ситуація ускладнюється тим, що український бізнес, функціонуючи в екстремальних умовах макроекономічної нестабільності та воєнного стану, змушений нести непропорційно високі транзакційні витрати на податковий комплаєнс. Адаптація до нових правил гри вимагає глибокої реструктуризації холдингів, розкриття бенефіціарів та залучення дороговартісних зовнішніх консультантів і аудиторів для підготовки багаторівневої звітності. Крім того, складність, термінологічна перевантаженість та періодична суперечливість вітчизняних законодавчих норм генерують критичний рівень правової невизначеності.

Таким чином, утворюється концептуальний розрив: закон вимагає абсолютної прозорості та відповідності складним міжнародним стандартам «тут і зараз», тоді як інфраструктура ринку та державний апарат ще перебувають на етапі адаптації. Вирішення цієї суперечності, пошук розумного балансу між невідворотністю протидії розмиванню податкової бази та збереженням інвестиційної привабливості юрисдикції становить сьогодні одну з найгостріших проблем фінансового права, без подолання якої неможливе ефективне повоєнне відновлення економіки України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика ухилення від сплати податків, розмивання оподатковуваної бази та регулювання податкової системи України під час воєнного стану перебуває в центрі постійної уваги широкого кола науковців. Так, у статті К. Риженкової та С. Лекаря досліджено удосконалення адміністративно-правового регулювання податкової сфери під час дії правового режиму воєнного стану [1].

Метою дослідження Г. Грищук та А. Пономаренко є виявлення проблемних аспектів функціонування системи податкового контролю трансфертного ціноутворення в умовах цифровізації та оцінка їх впливу на податкову прозорість і наповнення бюджету [2].

Аналіз парадоксів трансфертного ціноутворення у пост-BEPS епоху стало об'єктом дослідження С. Поліщука. Загалом, стаття зосереджена на вирішенні трьох основних викликів: гармонізація вітчизняного досвіду України із міжнародними стандартами, пошук механізмів адаптації до динамічних змін глобальної економіки та інтелектуалізація підходів до трансфертного ціно-утворення, що формує мету наукового дослідження, яке базується на гіпотезі, що інтеграція гнучких і адаптивних методів у систему трансфертного ціноутворення здатна забезпечити її ефективність і стійкість у пост-BEPS умовах [3].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Основна проблема полягає у відсутності комплексної трансформації обліково-аналітичного забезпечення транскордонних операцій на рівні вітчизняних підприємств. Практична реалізація трирівневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення та розрахунок скоригованого прибутку КІК вимагають глибокої перебудови управлінського обліку та інтеграції новітніх цифрових інструментів у корпоративну облікову політику. Наразі вітчизняний бізнес відчуває гострий дефіцит єдиної концептуальної бази знань, яка б систематизувала вимоги до звітності КІК з урахуванням специфіки різних іноземних юрисдикцій та МСФЗ.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Головною метою статті є комплексний аналіз сучасних механізмів запобігання ухиленню від сплати податків та об'єктивна оцінка економічних, правових і фінансових наслідків імплементації кроків Плану BEPS у національне податкове законодавство. Дослідження спрямоване на визначення того, наскільки ефективно запроваджені міжнародні стандарти протидіють агресивному податковому плануванню в українських реаліях.

Для досягнення поставленої мети першочерговим завданням є дослідження поточного стану адаптації вітчизняного законодавства до міжнародних вимог прозорості. Зокрема, передбачається проаналізувати ключові ініціативи Плану BEPS, які вже запроваджені в Україні (такі як правила контрольованих іноземних компаній, імплементація тесту основної мети, нові правила трансфертного ціноутворення та обмеження витрат на фінансові операції), а також розкрити механізм їхньої дії. Не менш важливим завданням є безпосередня оцінка наслідків запровадження антиофшорних механізмів для економіки держави та бізнес-середовища. Це передбачає аналіз впливу нових правил на рівень податкових надходжень до бюджету, інвестиційний клімат та зміну ділової практики платників податків. Окрема увага приділитяється виявленню потенційних ризиків і викликів, з якими стикається вітчизняний бізнес, зокрема зростанню адміністративного навантаження та витрат на податковий комплаєнс.

Виклад основного матеріалу дослідження. Концепція розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (BEPS) являє собою комплекс глобальних стратегій податкового планування, які експлуатують прогалини та юридичні невідповідності в податкових правилах різних країн.

Основною метою таких стратегій є штучне переміщення корпоративних прибутків до юрисдикцій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, де транснаціональні компанії ведуть мінімальну економічну діяльність або існують лише на папері. Як наслідок, значні обсяги доходів залишаються неоподаткованими взагалі або оподатковуються за символічними ставками. В основі практик BEPS лежить використання «податкових гаваней», складне юридичне структурування через транзитні компанії, використання гібридних фінансових інструментів, а також маніпулювання механізмами трансфертного ціноутворення. Це в свою чергу дозволяє транснаціональним групам акумулювати прибуток в офшорних зонах, позбавляючи справедливих податкових надходжень ті держави, де фактично зосереджені виробничі потужності, працює персонал та створюється реальна економічна вартість. Розмежування між незаконним ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням базується на певних критеріях законності застосовуваних інструментів та намірів платника, незважаючи на те, що економічний наслідок для держави є однаковим.

Незаконне ухилення є прямим, свідомим порушенням кримінального та податкового законодавства, що включає приховування реальних доходів, фальсифікацію документів, використання фіктивних транзакцій або тіньових схем готівкового обігу. Натомість, агресивне податкове планування спирається на використання формально легальних механізмів, але в спосіб, який суперечить духу та початковому наміру закону. Це передбачає складне структурування бізнесу та експлуатацію колізій міжнародного права виключно заради мінімізації податкового навантаження. Ключовим сучасним критерієм розмежування цих понять є наявність економічної сутності та ділової мети: якщо транскордонна операція чи корпоративна структура створена виключно заради податкової вигоди і позбавлена реального бізнес-обґрунтування, податкові органи отримують право її ігнорувати та донараховувати зобов’язання.

Варто зауважити, що запобігання податковим зловживанням із використанням підконтрольних структур у низькоподаткових юрисдикціях базується на подоланні асиметрії інформації у світовому масштабі. ОЕСР було визначено цю проблему як глобальну і

введено її в актуальний політичний порядок денний. Подальші події посилили вагу обміну інформацією, що привело до створення Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей. Ця організація уповноважена країнами G20 сприяти ефективному дотриманню міжнародних стандартів з прозорості та обміну інформацією, об'єднанню зусиль для боротьби з ухиленням або несплатою податків, незаконними фінансовими потоками [4].

У рамках напряму узгодженості розробляються ефективні правила для оподаткування контрольованих іноземних компаній та обмежується практика розмивання бази через штучні відрахування за відсотками. Вектор економічної сутності фокусується на запобіганні зловживанням податковими договорами та штучному уникненню статусу постійного представництва, вимагаючи проходження тесту на ділову мету.

Блок прозорості докорінно змінює правила гри, запроваджуючи нові стандарти звітності, зокрема безальтернативну вимогу до великих корпорацій подавати детальну фінансову звітність у розрізі кожної окремої країни присутності. Приєднання України до програми розширеного співробітництва та підписання Багатосторонньої конвенції MLI були зумовлені як гострими внутрішніми економічними потребами, так і жорсткими зовнішніми зобов'язаннями держави.

Історично склалося так, що значна частина українського експорту та капіталу роками структурувалася через низькоподаткові юрисдикції, що неминуче призводило до системного відтоку прибутків та колосальних втрат державного бюджету. Крім того, подальша співпраця з міжнародними фінансовими інституціями, такими як МВФ, та імплементація Угоди про асоціацію з Європейським Союзом безапеляційно вимагали від України негайного впровадження сучасних прозорих європейських стандартів. Підписання конвенції MLI стало надзвичайно ефективним стратегічним рішенням, яке дозволило державі автоматично та одночасно накласти антиофшорні обмеження на десятки застарілих двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, заклавши тим самим надійний юридичний фундамент для масштабної деофшоризації національної економіки. За висновками Європейської Комісії Україна демонструє впевнений рівень підготовки у сфері оподаткування, проте негативним визначається те, що співробітники податкових органів беруть участь у схемах, а бізнес-структури та громадяни ухиляються від сплати податків. Це, у свою чергу, нівелює перспективи України до вступу в ЄС, адже висока культура сплати податків є провідною філософією громадян країн-членів ЄС як і розуміння того, що сплата податків – конституційний обов'язок кожного громадянина [5].

Запровадження правил оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній стало справжньою революцією у вітчизняному податковому законодавстві, кардинально змінивши підхід до структурування та володіння іноземними активами. Податковим резидентам України, як фізичним, так і юридичним особам, які володіють часткою в іноземній компанії або здійснюють фактичний контроль над нею, ставиться обов'язок розкривати таку компанію перед податковими органами України.

Обов'язки контролюючої особи включають оперативне подання до податкових органів повідомлень про набуття, відчуження або зміну частки в КІК, а також щорічне подання повноцінного звіту про КІК разом із завіреною фінансовою звітністю іноземної компанії. Цей механізм має на меті унеможливити безподаткове накопичення пасивних доходів в офшорних зонах, оскільки за певних умов держава отримує право оподатковувати скоригований прибуток КІК на рівні кінцевого українського власника так, ніби цей дохід був виплачений йому у вигляді дивідендів, незалежно від факту його фактичного перерахування в Україну.

Також важливо зазначити про посилення контролю за трансфертним ціноутворенням, яке відбулося шляхом імплементації Плану BEPS, що запровадив в Україні сучасну трирівневу модель звітності для міжнародних груп компаній. Ця система створює безпрецедентний рівень глобальної прозорості. Першим рівнем є локальна документація, яка детально обґрунтовує відповідність умов конкретних контрольованих операцій українського платника принципу «витягнутої руки». Другим рівнем виступає майстер-файл, що подається великими корпоративними групами і містить загальну інформацію про структуру бізнесу, політику ТЦУ, розподіл нематеріальних активів та ланцюжки створення вартості. Третім і найбільш масштабним елементом є звіт у розрізі країн, який зобов'язує материнські компанії розкривати детальну фінансову статистику щодо доходів, сплачених податків, кількості працівників та матеріальних активів

по кожній юрисдикції присутності. Це дозволяє податковим органам системно виявляти ризики штучного переміщення прибутків до низькоподаткових зон.

Українське законодавство містить спеціальні правила, що визначають пов'язаних сторін і обмеження капіталізації. Існує виняток щодо порогу участі, який визначає, чи є сторони пов'язаними для цілей трансферного ціноутворення: «одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків (крім міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків, у яких є такі міжнародні фінансові організації)» (п. 14.1.159 ст. 14 ПКУ) [6; 7].

Впровадження концепції «ділової мети» та тесту на бенефіціарного власника доходу стало одним з найбільш ключових інструментів боротьби зі зловживанням міжнародними податковими конвенціями. Доктрина ділової мети безапеляційно вимагає, щоб будь-яка господарська операція з нерезидентом мала реальний економічний сенс і була спрямована на приріст або збереження активів, а не конструювалася виключно задля отримання податкової вигоди. Якщо податковий орган доведе відсутність економічної доцільності, він просто не визнає витрати за такою операцією. Своєю чергою, тест на бенефіціарного отримувача застосовується при виплаті пасивних доходів, таких як дивіденди, проценти чи роялті, за кордон для легального застосування знижених ставок податку на репатріацію. Цей тест категорично забороняє застосовувати договірні пільги, якщо іноземна компанія-отримувач є лише транзитною, яка не має права самостійно розпоряджатися доходом і зобов'язана передати його іншій особі.

Логічним довершенням формування нової прозорої податкової екосистеми стало приєднання України до Загального стандарту звітності, що запустило глобальний механізм автоматичного обміну фінансовою інформацією. Цей стандарт остаточно скасовує традиційне поняття банківської таємниці у міжнародних масштабах, адже фінансові установи зобов'язані ідентифікувати податкове резидентство своїх клієнтів і щорічно передавати дані про їхні рахунки до національних податкових органів з метою подальшого обміну з країнами-партнерами. Для українських реалій це означає, що Державна податкова служба тепер автоматично отримує детальні масиви даних про залишки коштів, обороти та отримані доходи на банківських і брокерських рахунках українських резидентів за кордоном.

Таким чином, приховування незадекларованих статків або ігнорування правил КІК стає неможливим, оскільки контролюючі органи отримують усю необхідну доказову базу в автоматичному режимі.

Беззаперечним стратегічним наслідком імплементації антиофшорного законодавства є масштабна деофшоризація вітчизняної економіки та безпрецедентне збільшення прозорості транскордонних операцій. Перехід від використання класичних податкових гаваней до прозорих корпоративних структур руйнує традиційні схеми виведення капіталу, забезпечуючи оподаткування прибутку з а місцем його фактичного економічного створення. Для державного бюджету це відкриває нові шляхи до відчутного зростання податкових надходжень, адже бази оподаткування, які раніше штучно розмивалися або приховувалися, повертаються під національну юрисдикцію.

На глобальній арені повноцінна інтеграція до міжнародної податкової екосистеми суттєво підвищує міжнародний імідж України. Демонстрація суворої прихильності до стандартів ОЕСР та директив ЄС є критично важливою передумовою для поглиблення євроінтеграційних процесів, побудови довіри з боку іноземних інвесторів та продовження співпраці з ключовими макрофінансовими донорами.

Зворотним боком медалі для корпоративного сектору стає стрімке та неминуче зростання адміністративних витрат, пов'язаних із дотриманням податкового комплаєнсу. Епоха дешевих в обслуговуванні іноземних «компаній-оболонок» остаточно завершується. Сьогодні підприємства змушені інвестувати значні ресурси у підготовку складної багаторівневої звітності, складні розрахунки скоригованого прибутку КІК, залучення висококваліфікованих податкових консультантів та проведення спеціалізованих аудитів. Це вимагає глибокої трансформації обліково-аналітичного забезпечення всередині компаній.

Крім того, нові жорсткі правила диктують нагальну необхідність глобальної реструктуризації міжнародних холдингів. Бізнес змушений ліквідовувати «порожні» транзитні структури та інвестувати у створення реаль-

ної економічної присутності – з повноцінними офісами, операційним персоналом та управлінськими повноваженнями – у тих іноземних юрисдикціях, де вони планують і надалі користуватися перевагами міжнародних податкових договорів.

Зрештою, ефективність усіх цих концептуальних нововведень розбивається об питання інституційної спроможності Державної податкової служби України адекватно працювати з новими реаліями. Запуск автоматичного обміну інформацією (CRS) та щорічне отримання тисяч звітів про контрольовані іноземні компанії формують колосальні масиви даних. Ключовим викликом для контролюючих органів стає діджиталізація податкового контролю та необхідність застосування інструментів Big Data для обробки цих масивів. Існує цілком обґрунтована загроза: за умов нестачі аналітичних потужностей чи кваліфікації інспекторів, що фіскальний апарат може спрямувати свій тиск не на розкриття складних тіньових схем ухилення, а на покарання прозорого «білого» бізнесу за суто формальні або методологічні помилки у важкій для розуміння звітності. Саме тому трансформація профільного відомства з суто фіскально-карального органу на сучасний Data-аналітичний центр є критичною умовою того, щоб нові правила стимулювали економічну детінізацію, а не перетворювалися на інструмент надмірного тиску на легальний бізнес. Формування новітньої судової практики у сфері застосування антиофшорних правил та ініціатив BEPS є одним із найскладніших етапів еволюції української податкової системи. Аналіз актуальних тенденцій судових розглядів яскраво демонструє зміщення фокусу податкових спорів від суто формальних порушень, наприклад, несвоєчасного подання звітності, до глибинного економічного аналізу сутності транскордонних операцій. У судових спорах щодо трансфертного ціноутворення Державна податкова служба все частіше піддає сумніву не лише обраний платником метод ТЦУ, але й саму вибірку зіставних компаній та розрахунок ринкового діапазону рентабельності.

Особливої гостроти набули спори щодо застосування концепції «ділової мети». Податкові органи активно дискваліфікують витрати українських компаній на внутрішньогрупові послуги, роялті та маркетингові дослідження, стверджуючи, що такі транзакції здійснювалися виключно задля виведення капіталу. У судах платникам податків доводиться розкривати всю економічну логіку своїх бізнес-моделей, надаючи беззаперечні докази того, як саме конкретна операція з нерезидентом сприяла зростанню доходів, розширенню ринків збуту або оптимізації операційних витрат українського підприємства.

Фундаментальною проблемою залишається неоднозначність тлумачення нових анти-BEPS норм як контролюючими органами, так і судовою гілкою влади. Найбільш показовим прикладом є доведення статусу «бенефіціарного власника доходу». Податкові органи часто застосовують надмірно фіскальний та формалістичний підхід, вимагаючи від платників податків доводити наявність у нерезидента фізичного офісу, великого штату кваліфікованих працівників та значних операційних витрат, навіть якщо йдеться про специфічні фінансові або холдингові компанії. Зі свого боку, судді адміністративних судів нерідко стикаються з браком вузькоспеціалізованої економічної експертизи для об’єктивної оцінки складних багаторівневих міжнародних структур. Ситуація ускладнюється ще й тим, що національне законодавство містить лише рамкові визначення, змушуючи сторони процесу посилатися безпосередньо на Коментарі ОЕСР до Модельної податкової конвенції. Проте статус цих Коментарів в українській правовій системі залишається дискусійним, що створює широке поле для суб’єктивних трактувань і призводить до формування суперечливої судової практики, де рішення у схожих справах можуть кардинально відрізнятися.

У контексті зростання кількості складних транскордонних спорів критично важливого значення набуває Процедура взаємного узгодження як альтернативний, позасудовий інструмент захисту прав платників податків. Ратифікація Багатосторонньої конвенції MLI суттєво розширила доступ українського бізнесу до цього механізму, закріпивши його як невід’ємний елемент оновлених податкових договорів.

На відміну від національного суду, де платник протистоїть державі, МАР переводить конфлікт у площину дипломатичних переговорів між компетентними органами (міністерствами фінансів) двох держав з метою усунення подвійного оподаткування. Попри високий потенціал, ефективність МАР в Україні наразі стримується низкою факторів: тривалістю самої процедури, яка може розтягуватися на роки, відсутністю жорсткого зобов’язання держав досягти консенсусу (на відміну від обов'язкового арбітражу, від якого

Україна здебільшого відмовилася при підписанні MLI); процесом формування відповідного адміністративного досвіду вітчизняного Мінфіну. Тим не менш, MAP стає все більш необхідним стратегічним інструментом для транснаціонального бізнесу, що діє в Україні, забезпечуючи додатковий рівень захисту від агресивних односторонніх донарахувань.

Також важливим є момент, шо сучасні виклики, такі як анонімність криптовалют і транснаціональне ухилення цифрових платформ, вимагають глибокої трансформації фіскальних систем. Історичний досвід свідчить, що централізація, прозорість та інституційна довіра є ключовими факторами ефективності. Запровадження централізованих баз даних, модернізація кримінального законодавства та інтеграція технологій AI дозволять Україні не лише запобігати втратам бюджету, але й створити основу для справедливої конкуренції в умовах глобалізованого ринку. Проте успіх цих змін залежить від міжнародної співпраці, оскільки податкове ухилення в XXI столітті не має кордонів [8].

Висновки. Підсумовуючи еволюцію національної податкової системи в контексті глобальної деофшоризації, можна стверджувати, що Україна здійснила безпрецедентний та загалом успішний ривок у виконанні мінімального стандарту Плану дій BEPS. Протягом відносно короткого історичного проміжку держава трансформувала своє законодавство від вразливої до відтоку капіталу системи до сучасної міжнародної моделі. Ратифікація Багатосторонньої конвенції MLI, запровадження трирівневої документації з трансфертного ціноутворення, активація правил оподаткування контрольованих іноземних компаній та імплементація концепції ділової мети створили потужний юридичний заслін проти агресивного податкового планування. Українські норми формально відповідають ключовим настановам OECP, що дозволило державі уникнути потрапляння до міжнародних «чорних списків» та підтвердити статус надійного партнера у сфері глобального фінансового моніторингу. Проте головним викликом залишається перехід від стадії нормотворчості до стадії ефективного правозастосування, де результативність реформ часто гальмується браком єдиної методологічної бази та суперечливою судовою практикою.

Попри значний прогрес, незворотний євроінтеграційний вектор та набуття статусу кандидата на вступ до ЄС ставлять перед Україною нові, ще більш амбітні завдання щодо гармонізації фінансового права. Наступним логічним кроком має стати повна імплементація положень європейських Директив проти ухилення від сплати податків ATAD I та ATAD II. Це вимагатиме імплементації в Податковий кодекс України таких складних механізмів, як податок на виведений капітал при перенесенні активів чи податкового резидентства до іншої юрисдикції, а також запровадження жорстких правил протидії гібридним невідповідностям, які досі можуть використовуватися транснаціональними структурами для уникнення оподаткування на стику різних правових систем. Адаптація цих європейських директив остаточно синхронізує українські правила гри з внутрішнім ринком ЄС, що є критично необхідним для повноцінної економічної інтеграції.

У стратегічній перспективі, особливо враховуючи виклики воєнного стану та майбутнього масштабного повоєнного відновлення, фундаментальним завданням для держави є пошук тонкого балансу між жорстким фіскальним контролем та збереженням інвестиційної привабливості. Надмірний адміністративний тиск та непередбачуваність трактувань антиофшорних норм можуть потенційно стати серйозним бар'єром для залучення іноземного капіталу. Для вирішення цієї дилеми фокус Державної податкової служби має зміститися з карально-перевірочних функцій на створення високотехнологічної аналітичної інфраструктури.

Інтеграція сучасних інструментів цифровізації фінансових систем та автоматизованого аналізу великих даних дозволить податківцям запровадити справжній ризик-орієнтований підхід. Ефективна обробка масивів інформації зі звітів КІК та стандарту CRS за допомогою цифрових алгоритмів дасть змогу точково таргетувати виключно суб'єктів з високим ризиком агресивного податкового планування, звільняючи прозорий бізнес від обтяжливих перевірок. Лише за умови синергії чітких законодавчих правил, цифровізації контролю та інституційної передбачуваності, Україна зможе гарантувати справедливе оподаткування транскордонних операцій, не стримуючи при цьому економічне зростання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лекарь С. І., Риженкова К. В. Адміністративно-правове регулювання податкової сфери під час дії правового режиму воєнного стану. *Український економічний часопис,* Випуск 2. 2023. С. 41–45. URL: https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/261/248 (дата звернення 28.04.2026)

2. Грищук Г. В., Пономаренко А. С. Оцінка ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення України в умовах цифрової трансформації. *Актуальні питання економічних наук.* Випуск 15. 2025. URL: https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/766/759 (дата звернення 28.04.2026)

3. Поліщук С. Парадокси трансфертного ціноутворення у пост BEPS епоху. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право.* 2025. № 1. С. 75–93. URL: https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/2237/2131 (дата звернення 28.04.2026)

4. Давидов М. С. Механізм державного регулювання у сфері запобігання ухиленням від сплати податків в Україні. *Публічне управління та митне адміністрування,* № 2 (37), 2023. С. 16–23. DOI: https://doi.org/10.32782/2310-9653-2023-2.2 (дата звернення 28.04.2026)

5. Олєйнікова Л. Г., Долженко І. І. Вдосконалення податкового контролю в Україні на основі реалізації інструментів плану BEPS та автоматичного обміну інформацією. *Наукові праці НДФІ, 2020,* № 3 (92). С. 79–94. DOI: https://doi.org/10.33763/npndfi2020.03.079 (дата звернення 28.04.2026)

6. Пирога С. С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека.* 2024. Вип. 1 (92). С. 163 – 172. DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15 (дата звернення 28.04.2026)

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17 (дата звернення 29.04.2026)

8. Мотрич В. А. Історично-правові аспекти боротьби з податковим ухиленням. *Вчені записки (2025): 1202589*. С. 89–94. DOI: https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2025.1/15 (дата звернення 29.04.2026)

REFERENCES:

1. Lekar S. I., Ryzhenkova K. V. (2023). Administratyvno-pravove rehulyuvannya podatkovoyi sfery pid chas diyi pravovoho rezhymu voyennoho stanu [Administrative and legal regulation of the tax sector during the period of martial law]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys,* vol. 2. pp. 41–45. Available at: https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/261/248 (accessed April 28, 2026)

2. Hryshchuk H. V., Ponomarenko A. S. (2025). Otsinka efektyvnosti podatkovoho kontrolyu transfertnoho tsinoutvorennya Ukrayiny v umovakh tsyfrovoyi transformatsiyi [An Assessment of the Effectiveness of Ukraine's Transfer Pricing Tax Compliance in the Context of Digital Transformation]. *Aktualni pytannia ekonomichnykh nauk.* vol. 15. Available at: https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/766/759 (accessed April 28, 2026)

3. Polishchuk S. (2025). Paradoksy transfertnoho tsinoutvorennya u post BEPS epokhu [The Paradoxes of Transfer Pricing in the Post-BEPS Era]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo*. vol. 1. pp. 75 – 93. Available at: https://journals.knute.edu.ua/foreign-trade/article/view/2237/2131 (accessed April 28, 2026)

4. Davydov M. S. (2023), Mekhanizm derzhavnoho rehulyuvannya u sferi zapobihannya ukhylennyam vid splaty podatkiv v Ukrayini [The Mechanism of State Regulation in the Area of Tax Evasion Prevention in Ukraine]. *Publichne upravlinnia ta mytne administruvannia,* vol. 2 (37), pp. 16–23. Available at: https://doi.org/10.32782/2310-9653-2023-2.2 (accessed April 28, 2026)

5. Olieinikova L. H., Dolzhenko I. I. (2020). Vdoskonalennya podatkovoho kontrolyu v Ukrayini na osnovi realizatsiyi instrumentiv planu BEPS ta avtomatychnoho obminu informatsiyeyu [Improving Tax Compliance in Ukraine Through the Implementation of BEPS Plan Measures and the Automatic Exchange of Information]. *Naukovi pratsi NDFI,* vol. 3 (92). pp. 79–94. Available at: https://doi.org/10.33763/npndfi2020.03.079 (accessed April 28, 2026)

6. Pyroha S. S. (2024). Reformy transfertnoho tsinoutvorennya v konteksti BEPS: problemy zalyshayut'sya [Transfer pricing reforms in the context of BEPS: challenges remain]. *Pravo i bezpeka.* vol. 1 (92). pp. 163–172. Available at: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15 (accessed April 28, 2026)

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovyy kodeks Ukrayiny [Tax Code of Ukraine]. Available at: http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17 (accessed April 29, 2026)

8. Motrych V. A. (2025). Istorychno-pravovi aspekty borot'by z podatkovym ukhylennyam [Historical and Legal Aspects of the Fight Against Tax Evasion]. *Vcheni zapysky: 1202589*. *pp. 89–94.* Available at: https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2025.1/15 (accessed April 29, 2026)

Дата надходження статті: 23.04.2026
Дата прийняття статті: 15.05.2026
Дата публікації статті: 27.05.2026