Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Чакун Анна Сергіївна Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Податкові аспекти трансферного ціноутворення у міжнародній торгівлі

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

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 89,87 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 10,13 %, цитат 3,92 %.

Завідувач кафедри
адміністрування податків О. С. ІВАНИШИНА

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Податкові аспекти трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі»

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

Чакун Анна Сергіївна

підпис здобувача вищої освіти

Науковий керівник

Риженкова Катерина Володимирівна, старший викладач

підпис керівника

Гарант освітньо-професійної програми

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

підпис керівника

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

Іванишина О. С., к.е.н., доцент

підпис завідувача кафедри

Ірпінь - 2026

Реєстрація № 9 20.01.26 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.26 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 95/А 05.02.2026 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

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

Члени комісії: _____ Ленарь С.У.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Іванісенка О.С.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Козаченко Ю.Г.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Секретар _____ Мелешіна О.О.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	30		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	9		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційї зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	48		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	47		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	95		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
95	A	5	05.02.26	Лекорь С.І. Іванишин О. Кудлецький П. Кашперук М. Семенюк О.О.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

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

Освітньо-професійна програма «Міжнародне оподаткування»

Затверджую

Завідувач кафедри

_____ Іванишина О. С.

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Чакун Анни Сергіївни

1. Тема кваліфікаційної роботи **«Податкові аспекти трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі»**
2. Затверджена наказом ректора від «02» грудня 2024 №1794
3. Строк здачі закінченої роботи 22 грудня 2025
4. Цільова установка

Мета роботи - дослідження податкових аспектів трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі України та визначення податкових ризиків в операціях із сировинними товарами.

Об'єкт дослідження – система податкового регулювання трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі України.

Предмет дослідження - податкові аспекти трансфертного ціноутворення в контрольованих операціях із сировинними товарами.

Вихідні дані до роботи – норми Податкового кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України, рекомендації ОЕСР і План BEPS, статистичні дані Держстату та профільних органів, індивідуальні податкові консультації ДПС і судова практика.

5. Перелік графічного матеріалу – 6 рисунків, 5 таблиць, 4 додатки.

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

РОЗДІЛ 1. Теоретико-правові основи трансфертного ціноутворе
міжнародній торгівлі

1.1. Міжнародна торгівля як середовище виникнення трансфе
ціноутворення

1.2. Нормативно-правове забезпечення трансфертного ціноутво
міжнародні стандарти (OECP, BEPS) та національна законодавча база

РОЗДІЛ 2. Аналіз практики застосування трансфертного ціноутворе
міжнародній торгівлі України

2.1. Сировинна орієнтація української економіки та її вплив на податкові
у сфері трансфертного ціноутворення

2.2 Аналіз індивідуальних податкових консультацій та судової практики
трансфертного ціноутворення: тенденції та проблеми правозастосування

РОЗДІЛ 3. Напрями вдосконалення податкового регулювання та контр
трансфертним ціноутворенням в умовах сировинної економіки України

3.1 Особливості застосування трансфертного ціноутворення у міжна
торгівлі в умовах воєнного стану

3.2. Запровадження інформаційно-аналітичних інструментів для підви
прозорості та ефективності податкового контролю

7. Календарний план виконання роботи

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

Дата видачі завдання «05» листопада 2025

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

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

Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Чакун А. С. (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

«Податкові аспекти трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі»

Мета роботи є аналіз податкових ризиків трансфертного ціноутворення в умовах сировинної орієнтації української економіки та розробка рекомендацій щодо їх мінімізації у міжнародній торгівлі.

Завданнями роботи є аналіз нормативного регулювання ТЦУ, практики застосування першого та четвертого методу в операціях із сировинними товарами та підходів контролюючих органів і судової практики.

Предметом дослідження є податкові аспекти трансфертного ціноутворення в операціях з сировинними товарами.

Об’єктом дослідження є міжнародна торгівля України сировинною продукцією (зернові, азоту, метали) у 2023–2024 роках.

Базою дослідження виступає статистика Держстату, Мінагрополітики, УЗА, практика ДПС (ІПК та судові рішення), рекомендації ОЕСР.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо вибору періоду аналізу для методу порівняльної неконтрольованої ціни, ключових напрямів експорту й імпорту та автоматизації, врахування галузевих і ринкових факторів у контрольованих операціях.

Одержані результати можуть бути використані платниками податків агросектору, ДПС та в освітньому процесі з оподаткування.

Робота містить 58 сторінок, 5 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел з 54 найменування, 4 додатки.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, сировинна, принцип «витягнутої руки»

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2024-2025

Рік захисту роботи – 2026

ABSTRACT

Tax Aspects of Transfer Pricing in International Trade

The purpose of the thesis is to analyze transfer pricing tax risks under the conditions of the commodity-oriented structure of the Ukrainian economy and to develop recommendations for their mitigation in international trade.

The objectives of the study include analyzing the regulatory framework of transfer pricing, examining the practical application of the first and fourth transfer pricing methods in transactions involving commodities, and assessing the approaches of tax authorities and court practice.

The subject of the research is the tax aspects of transfer pricing in transactions involving commodities.

The object of the research is Ukraine's international trade in commodity products (grain, nitrogen-based products, metals) in 2023–2024.

The research is based on statistical data from the State Statistics Service of Ukraine, the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine, the Ukrainian Grain Association, the practice of the State Tax Service of Ukraine (individual tax rulings and court decisions), and the OECD Guidelines.

As a result of the study, recommendations were formulated regarding the selection of the relevant analysis period for the Comparable Uncontrolled Price method, key export and import directions, automation of transfer pricing analysis, and the consideration of industry-specific and market factors in controlled transactions.

The obtained results may be used by taxpayers in the agricultural sector, the State Tax Service of Ukraine, and in the educational process in taxation-related disciplines.

The thesis consists of 58 pages, includes 5 tables, 6 figures, a list of references comprising 54 sources, and 4 appendices.

Keywords: transfer pricing, commodities, arm's length principle

Year of completion of the qualification thesis: 2024–2025

Year of thesis defense: 2026

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ 1

ВСТУП 2

РОЗДІЛ 1. 5

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ 5

1.1. Міжнародна торгівля як середовище виникнення трансфертного ціноутворення 5

1.2. Нормативно-правове забезпечення трансфертного ціноутворення: міжнародні стандарти (OECP, BEPS) та національна законодавча база . 14

РОЗДІЛ 2. 21

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ 21

2.1. Сировинна орієнтація української економіки та її вплив на податкові ризики у сфері трансфертного ціноутворення 21

2.2 Аналіз індивідуальних податкових консультацій та судової практики у сфері трансфертного ціноутворення: тенденції та проблеми правозастосування 36

РОЗДІЛ 3. 48

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УМОВАХ СИРОВИННОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ 48

3.1 Особливості застосування трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі в умовах воєнного стану 48

3.2. Запровадження інформаційно-аналітичних інструментів для підвищення прозорості та ефективності податкового контролю 52

ВИСНОВКИ 56

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 59

ДОДАТКИ 66

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

IRS - Internal Revenue Service

CUP - Comparable uncontrolled price

TNMM - Transactional Net Margin Method

APA - Advance Pricing Agreement/Arrangement

MAP - Mutual Agreement Procedure

ПКУ – Податковий Кодекс України

ТЦУ – трансфертне ціноутворення

ЄС – Європейський Союз

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

КМУ - Кабінет Міністрів України

ДПС – державна податкова служба

ІПК - Індивідуальна податкова консультація

ВСТУП

Актуальність теми. зумовлена зростанням ролі трансфертного ціноутворення у системі міжнародного оподаткування та підвищеною увагою контролюючих органів до операцій у сфері міжнародної торгівлі. В умовах глобалізації економіки, активної інтеграції України до світових товарних ринків і посилення міжнародної координації податкової політики питання визначення відповідності цін у контрольованих операціях принципу «витягнутої руки» набуває особливого значення. Це є особливо актуальним для операцій із сировинними товарами, які характеризуються високою ціновою волатильністю, залежністю від світової кон'юнктури та підвищеним рівнем податкових ризиків.

Актуальність теми дослідження посилюється сировинною орієнтацією економіки України, що проявляється у домінуванні експорту зернових культур, олійних, металів, мінеральних добрив та іншої продукції первинної переробки, а також значною імпортозалежністю від палива, добрив та енергоресурсів. Такі зовнішньоекономічні операції нерідко здійснюються у межах транснаціональних груп компаній або за участю нерезидентів, у тому числі з низькоподаткових юрисдикцій, що створює передумови для розмивання податкової бази та перерозподілу прибутку за кордон. Додатковим фактором актуалізації проблеми є вплив воєнного стану, який істотно ускладнив логістику, змінив умови постачання, посилив валютні ризики та ускладнив забезпечення зіставності контрольованих і неконтрольованих операцій.

Водночас імплементація міжнародних стандартів ОЕСР та плану дій BEPS, а також розвиток аналітичних інструментів податкового контролю в Україні зумовили посилення вимог до економічного обґрунтування трансфертного ціноутворення. Це потребує поглибленого аналізу не лише нормативно-правового регулювання, а й практики його застосування, включаючи індивідуальні податкові консультації та судові рішення, які формують обов'язкові для врахування підходи до оцінки контрольованих операцій.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі свідчать про значний науковий інтерес до питань трансфертного ціноутворення загалом. Теоретичні засади принципу «витягнутої руки», методи трансфертного ціноутворення та міжнародні рекомендації ОЕСР ґрунтовно досліджені у працях вітчизняних і зарубіжних науковців. Водночас питання практичного застосування правил трансфертного ціноутворення саме в операціях із сировинними товарами, з урахуванням особливостей української економіки, воєнного стану, підвищеної волатильності ринків, а також сформованої судової практики та позицій контролюючих органів, залишаються недостатньо систематизованими й потребують подальшого комплексного дослідження.

Мета і завдання дослідження є аналіз податкових аспектів трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі України в умовах сировинної орієнтації економіки та розробка практичних рекомендацій щодо мінімізації податкових ризиків.

Основними завданнями кваліфікаційної роботи є:

– дослідити міжнародну торгівлю як економічне середовище виникнення трансфертного ціноутворення;

– проаналізувати міжнародні стандарти ОЕСР та План дій BEPS, а також національне законодавство України у сфері трансфертного ціноутворення;

– оцінити вплив сировинної орієнтації та імпортозалежності економіки України на податкові ризики у сфері трансфертного ціноутворення;

– проаналізувати практику застосування правил трансфертного ціноутворення на основі індивідуальних податкових консультацій та судових рішень;

– визначити напрями вдосконалення податкового регулювання та контролю у сфері трансфертного ціноутворення з урахуванням міжнародного досвіду.

Об’єктом дослідження є система податкового регулювання трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі України.

Предметом дослідження є податкові аспекти трансфертного ціноутворення в операціях із сировинними товарами.

Базою дослідження є міжнародна торгівля України сировинною продукцією, зокрема зерновими культурами, мінеральними добривами, азотом та металами у 2023–2024 роках.

Методи дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема аналіз і синтез, індукція і дедукція, порівняльно-правовий метод, статистичний аналіз, а також методи економіко-аналітичного та правового узагальнення.

Інформаційна база дослідження становлять норми Податкового кодексу України, міжнародні документи ОЕСР та план дій BEPS, статистичні дані Державної служби статистики України, матеріали Міністерства аграрної політики та продовольства України, Української зернової асоціації, індивідуальні податкові консультації ДПС України, судова практика, а також наукові публікації вітчизняних і зарубіжних авторів.

Науково значимість одержаних результатів полягає у систематизації підходів до аналізу трансфертного ціноутворення в операціях із сировинними товарами з урахуванням сучасної практики правозастосування.

Практична значимість одержаних результатів полягає у можливості використання висновків і рекомендацій платниками податків аграрного та сировинного секторів, а також контролюючими органами при оцінці податкових ризиків і застосуванні правил трансфертного ціноутворення.

Структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, загальних висновків, списку використаних джерел і додатків. Робота містить 6 рисунків, 5 таблиць, 4 додатки. Список використаних джерел містить 54 найменування.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ У МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ

1.1. Міжнародна торгівля як середовище виникнення трансфертного ціноутворення

У сучасному світі міжнародна торгівля є однією з головних рушійних сил економічного розвитку. Вона поєднує держави, компанії, підприємства та корпорації, створюючи між ними систему взаємодії через обмін товарами, послугами та результатами інтелектуальної діяльності. Міжнародна торгівля охоплює сукупність зовнішньоекономічних операцій між країнами світу та сприяє розвитку національних економік, розширенню виробництва, залученню інвестицій і підвищенню рівня зайнятості населення.

Розвиток міжнародної торгівлі має глибокі історичні передумови, пов’язані з формуванням світового ринку, спеціалізацією країн та нерівномірним розподілом ресурсів. Початкові форми міжнародного обміну виникли ще в період становлення торговельних шляхів і міждержавних економічних зв’язків, коли держави здійснювали обмін товарами, що не вироблялися на їхній території. З часом міжнародна торгівля еволюціонувала від епізодичних торговельних операцій до систематичних і масштабних зовнішньоекономічних відносин, які охоплюють не лише рух товарів, а й послуг, капіталу, технологій та нематеріальних активів.

Друга половина XX століття стала розвитком міжнародної торгівлі, що істотно прискорилась під впливом науково-технічного прогресу, зменшення торговельних перешкод, лібералізації валютного та інвестиційного режимів, а також поглиблення економічної інтеграції між країнами, в додатку А визначено характерні риси розвитку міжнародної торгівлі в різні історичні періоди. Зросла зацікавленість суб’єктів господарювання у виході за межі внутрішніх ринків та провадженні діяльності в міжнародному економічному просторі. Компанії

почали не лише експортувати продукцію чи товари, а й створювати виробничі, торговельні та сервісні підрозділи за кордоном.

Процеси світової економічної глобалізації докорінно змінювали умови функціонування національних економік і поставили перед ними нові завдання, які раніше не були притаманні традиційним економічним системам. Унаслідок розвитку міжнародної торгівлі, фінансових ринків, зростання капіталу та поширення транснаціональних корпорацій все більше компаній здійснюють господарську діяльність одночасно в кількох юрисдикціях. Для таких суб'єктів господарювання міжнародна діяльність перестала бути чимось винятковим, а набула постійного, системного та стратегічного змісту.

Саме розвиток міжнародної торгівлі став головним чинником формування міжнародних компаній, діяльність яких охоплює кілька юрисдикцій і базується на єдиній бізнес-стратегії. Такі компанії поступово формували мережу пов'язаних підприємств у різних країнах з метою оптимізації та вдосконалення виробничих процесів, зниження витрат, наближення до споживачів та підвищення конкурентоспроможності на світових ринках. У межах цієї моделі міжнародна торгівля дедалі частіше здійснювалася не між незалежними суб'єктами господарювання, а між пов'язаними компаніями однієї корпоративної структури.

Розвиток міжнародних компаній спричинив зростання обсягу внутрішньокорпоративних операцій, які за своєю економічною сутністю є різновидом міжнародної торгівлі. Між пов'язаними підприємствами відбувається постачання сировини, напівфабрикатів і готової продукції, надання послуг, передача прав на використання нематеріальних активів, фінансування та інші операції, що мають транскордонний характер. Такий формат взаємодії є зручним для бізнесу, оскільки забезпечує контроль над ланцюгами постачання, зменшує транзакційні витрати та підвищує ефективність управління діяльністю групи в цілому.

Водночас здійснення міжнародної торгівлі між дочірніми компаніями породжує специфічну проблему визначення вартості об'єктів обміну, оскільки

ці операції не завжди відбуваються за умов вільного ринку. У таких випадках ціна формується в межах однієї корпоративної структури та може відрізнятися від рівня цін, що склався б між незалежними контрагентами. Саме в цьому контексті виникає потреба у застосуванні спеціальних підходів до встановлення цін у внутрішньокорпоративних операціях, що зумовило формування та подальший розвиток трансфертного ціноутворення як економічного і правового явища.

The Revenue Act of 1928 став першим ключовим нормативним документом у США, що відреагував на виклики міжнародної податкової системи, зокрема маніпуляції цінами між пов'язаними компаніями [4]. Цей акт запровадив положення про коригування доходів та витрат у операціях між пов'язаними сторонами, дозволяючи податковим органам переглядати штучно завищені або занижені ціни для правильного визначення оподатковуваного прибутку. Він заклав основу для контролю внутрішньокорпоративних операцій, реагуючи на практики, коли компанії переміщували прибуток до низькоподаткових юрисдикцій через штучні трансфертні ціни. Основною передумовою виникнення трансфертного ціноутворення є відокремлення трансфертної ціни від механізму визначення ринкових цін. Трансфертна ціна є різновидом специфічних цін, що відображає вартість товарів або послуг, які вироблені пов’язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії [5].

Подальший розвиток концепції трансфертного ціноутворення безпосередньо пов'язаний з еволюцією світової торгівлі та ускладненням організаційних форм ведення бізнесу. На відміну від ринкових цін, що формуються під впливом попиту і пропозиції між незалежними суб’єктами господарювання, трансфертні ціни виникають у межах єдиної корпоративної структури та відображають внутрішні економічні взаємозв’язки між пов’язаними компаніями. Саме це відокремлення трансфертної ціни від класичного ринкового механізму спричинило потребу її теоретичного осмислення та подальшого нормативного врегулювання.

Історично виникнення трансфертного ціноутворення було спричинене розширенням обсягів міжнародної торгівлі між афілійованими особами. По мірі того, як міжнародні компанії розпочали виробництво, збут та надання послуг через мережу дочірніх філій у різних державах, значна частина товарних і фінансових потоків набула внутрішньо корпоративного характеру. За таких умов ціна перестала виконувати суто ринкову функцію та стала засобом узгодження діяльності підрозділів, розподілу витрат і доходів, а також керування світовими ланцюгами створення доданої вартості. На початкових етапах трансфертні ціни використовувалися переважно для цілей управлінського обліку та внутрішнього контролю. Вони дозволяли міжнародним компаніям оцінювати ефективність окремих підрозділів, приймати управлінські рішення щодо розміщення виробництва та оптимізувати логістичні процеси. Однак з часом стало очевидно, що трансфертні ціни мають значно ширший економічний вплив, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансові результати компаній у різних юрисдикціях і, відповідно, на розподіл оподатковуваного прибутку між державами.

Саме у контексті міжнародної торгівлі трансфертне ціноутворення набуло податкового значення. Переміщення товарів, послуг та нематеріальних активів між пов'язаними компаніями, розташованими в державах із різними податковими режимами, створило передумови для штучного перерозподілу прибутку. За відсутності єдиних правил визначення трансфертних цін це могло спричиняти заниження оподатковуваної бази в країнах із вищим рівнем оподаткування та, відповідно, до втрат бюджетних надходжень. Саме ці обставини зумовили потребу випрацювання загальновизнаного підходу до оцінки трансфертних цін у міжнародній практиці.

З 1935 року федеральні норми щодо трансфертного ціноутворення у США вживають стандарт незалежності сторін (arm's length standard) для перевірки, чи розцінки підприємства в операціях із дочірніми структурами (афілійованими особами) коректно відображають його дійсний прибуток. Ця норма встановлює, що ціноутворення вважається вірним, якщо результат

операцій між пов’язаними сторонами є еквівалентним тому, якого досягли б неафілійовані або самостійні компанії за схожих умов – з тими ж ринковими умовами, ризиками та функціями. Наприклад, якщо материнська компанія реалізує продукцію філії за завищеною вартістю, IRS (Податкова служба США) порівнює це з ринковими цінами незалежних постачальників. Якщо аналізовані ціни не відповідають нормі, IRS уповноважена коригувати дохід платника податків: завищені видатки скорочуються, занижені прибутки збільшуються, що тягне за собою доплати податку на прибуток, а також накладання штрафних санкцій. Це унеможливлює переведення прибутку до низькоподаткових юрисдикцій через штучні трансфертні ціни в операціях між пов’язаними сторонами.

Стандарт незалежності сторін (arm’s length principle), запроваджений у податковій практиці, зберігає свою актуальність з моменту появи й залишається фундаментальним підходом до регулювання трансфертного ціноутворення на сучасному етапі. Його ключова цінність полягає в здатності відокремлювати економічну сутність операцій між пов’язаними сторонами від їхніх корпоративних зв’язків, оцінюючи результати з позицій ринкової логіки та незалежних транзакцій. Принцип «витягнутої руки» здобув широке міжнародне визнання завдяки своїй універсальності, що дозволило інтегрувати його в податкові системи понад 140 країн. Він закріплений у рекомендаціях ОЕСР як глобальний стандарт для перевірки ринковості трансфертних цін, без жорстких фіксованих нормативів. Натомість застосування базується на детальному аналізі порівнянних ринкових операцій, функцій учасників, розподілу ризиків та економічних обставин, забезпечуючи гнучкість для різних бізнес-моделей – від традиційних ланцюгів постачань до цифрових платформ.

У міжнародній торгівлі України принцип «витягнутої руки» реалізується в умовах структурної сировинної спеціалізації економіки та високої залежності від зовнішніх ринків. За даними Державна служба статистики України, у 2023–2024 роках понад 60 % товарного експорту припадало на зернові культури, олійні, продукти їх переробки, руди та чорні метали. Аграрна продукція

залишалася ключовим джерелом валютних надходжень, забезпечуючи близько 50 % експортної виручки, що інтегрує українських експортерів у глобальні товарні ринки з високою ціновою волатильністю та біржовим ціноутворенням.

Водночас зовнішня торгівля України характеризується значною імпортозалежністю. За інформацією Національний банк України, у структурі імпорту у 2024 році домінували енергоносії, паливо, електроенергія та мінеральні добрива, частка яких перевищувала 40 % загального імпорту товарів. Руйнування енергетичної інфраструктури та дефіцит внутрішніх ресурсів зумовили зростання імпорту електроенергії й палива, що напряму вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати підприємств, залучених до міжнародних ланцюгів постачання.

Додатковим фактором ризику у сфері трансфертного ціноутворення стали валютні коливання. У 2022–2024 роках офіційний курс гривні до долара США змінювався більш ніж на 30 %, що суттєво вплинуло на контрактні ціни, валютні доходи експортерів та витрати імпортерів. За таких умов зіставлення контрольованих операцій із неконтрольованими без урахування валютного ризику, логістичних витрат та витрат пов’язаних з військовими діями не відображає реальної економічної сутності операцій.

У зазначеному контексті міжнародна торгівля виступає ключовим середовищем виникнення трансфертного ціноутворення, де оцінка функцій, ризиків і активів сторін набуває визначального значення. Саме функціональний аналіз дозволяє коректно ідентифікувати сторону, що несе основні ринкові та воєнні ризики, та забезпечити економічно обґрунтоване застосування принципу «витягнутої руки» в умовах сировинної економіки та воєнного стану.

Запровадження ТЦУ стимулювало зростання прозорості: кількість платників і обсяги контрольованих операцій зросли в рази, охоплюючи не лише критерій пов'язаних осіб, а й інші підстави.

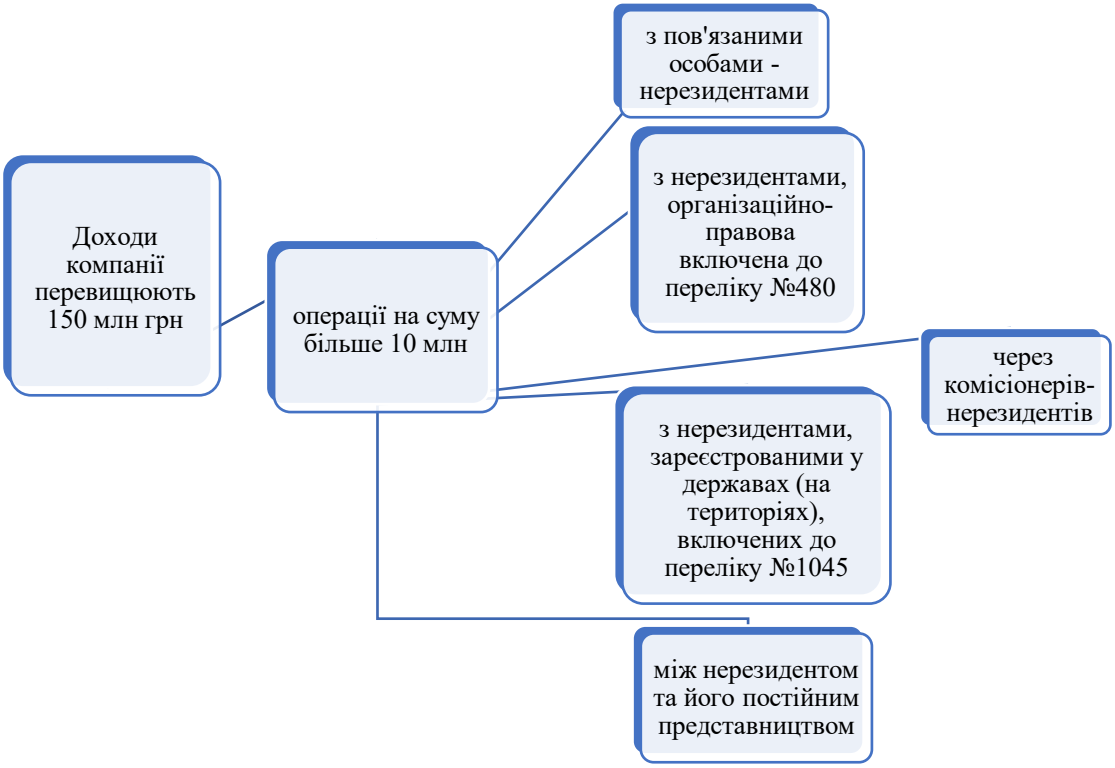


Рис. 1.1 Критерії визнання господарських операцій контрольованими

Джерело: складено автором на основі [1]

На рисунку 1.1 узагальнено ключові критерії, за яких господарські операції визнаються контрольованими, зокрема вартісні пороги, статус контрагентів та їх юрисдикційну належність. Застосування цих критеріїв на практиці безпосередньо впливає на обсяги декларування контрольованих операцій, динаміка яких розглядається на рис. 1.2.

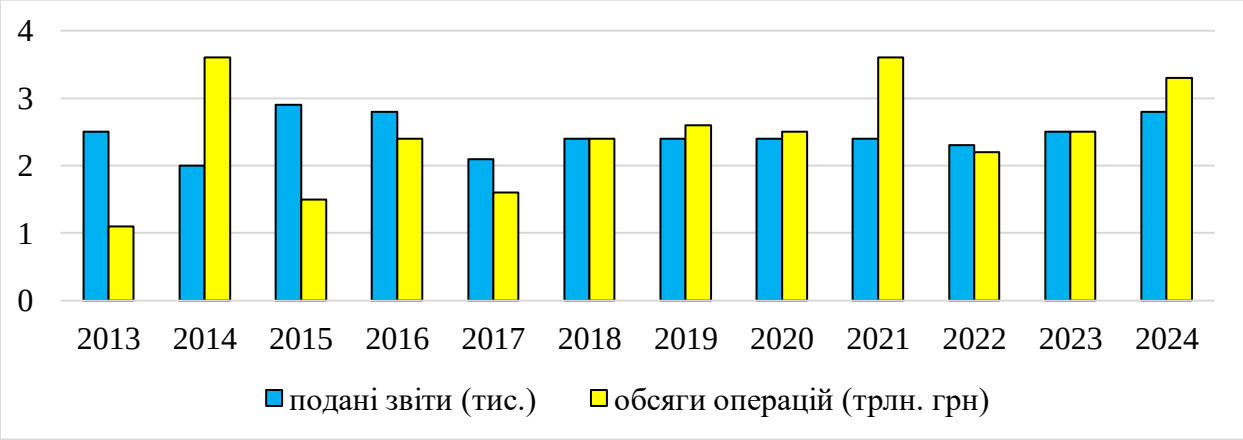


Рис. 1.2 Динаміка декларування контрольованих операцій за 2013-2024 роки

Джерело: складено автором на основі [6]

Серед задекларованих контрольованих операцій у 2024 році переважною підставою для їх визнання контрольованими виявилися пов’язані особи, що становило 89,1% від загальної кількості. За предметом таких операцій найбільшу частку припадало на товари, зокрема сировинні товари (19%), які в сукупності охоплювали 49% від усього обсягу задекларованих операцій.

Аналіз динаміки декларування контрольованих операцій за 2013–2024 роки, відображений на рис. 1.2., дозволяє комплексно оцінити еволюцію трансфертного ціноутворення в Україні, простежити трансформацію масштабів ринку, структури операцій та вплив макроекономічних і геополітичних факторів на поведінку платників податків. Співвідношення кількості поданих звітів і загальних обсягів контрольованих операцій свідчить не лише про формальну відповідність вимогам законодавства, а й про глибші процеси: концентрацію капіталу, еволюцію предметів операцій та адаптацію бізнес-моделей міжнародних груп компаній до змін у глобальному середовищі.

Таблиця 1.1

Аналіз декларування контрольованих операцій протягом 2013-2024 років

Період	Характеристика
2013–2014 роки: Етап адаптації	У зазначений період спостерігаються помірні обсяги звітності та незначні за величиною суми задекларованих операцій, що зумовлено початковою стадією впровадження правил трансфертного ціноутворення в Україні. Бізнес пристосувався до нових норм статті 39 Податкового кодексу, тоді як економічна нестійкість – політична криза, анексія Криму та старт конфлікту на сході – спричинила падіння ВВП, девальвацію гривні та зменшення інвестицій.
2015–2016 роки: Стабілізація та зростання	Помітне зростання звітів та обсягів операцій відзначається, що демонструє економічну стабілізацію та свідоме виконання та дотримання норм ПКУ. Платники стали активно документувати угоди, формуючи сталу практику.

Продовження табл. 1.1

2018–2020 роки: Формування зрілої практики	Відносна сталість за кількістю звітів та обсягами вказує на прийняття правил ТЦУ українськими підприємствами. Домінували операції з торгівлі товарами, фінансові послуги, роялті, внутрішньогрупове фінансування та фармацевтичної продукції. Успішна імплементація глобальних ініціатив BEPS та посилення адміністрування правил податкового нагляду спонукали бізнес до обережного структурування угод, кращого обґрунтування цін за методами, що підвищило прозорість.
2021 рік: Укрупнення операцій	У зазначений період спостерігається суттєве зростання сум контрольованих операцій за відносно стабільної кількості поданих звітів, що свідчить про укрупнення окремих операцій та зміну їх фінансово-економічних параметрів. Така динаміка була зумовлена, зокрема, впливом валютних чинників, активізацією операцій з виплати дивідендів, роялті та інших фінансових платежів на користь пов'язаних нерезидентів, а також загальним зростанням світових цін на сировинні товари, насамперед металопродукцію, у 2021 році. Зазначені процеси відображають адаптацію бізнесу до змін кон'юнктури міжнародних ринків і підвищеної макроекономічної невизначеності напередодні подальших геополітичних потрясінь.
2022–2024 роки: Воєнна адаптація	Пристосування бізнесу до військових умов, поновленням експорту, активізація імпорту критично важливих товарів, військового призначення, енергоносіїв, а також зростання ролі транснаціональних груп у фінансуванні українських компаній. Додатковим фактором є інфляційне зростання цін на світових ринках та зміна валютних курсів, що автоматично збільшує номінальні обсяги контрольованих операцій.

Джерело: авторська розробка

Результати аналізу декларування контрольованих операцій упродовж 2013–2024 років, що наведені в табл. 1.1, демонструють зростання ролі трансфертного ціноутворення у регулюванні операцій зовнішньоекономічного характеру. Зазначена динаміка відображає адаптацію платників податків і податкових органів до застосування принципу незалежності сторін у межах сучасної податкової практики.

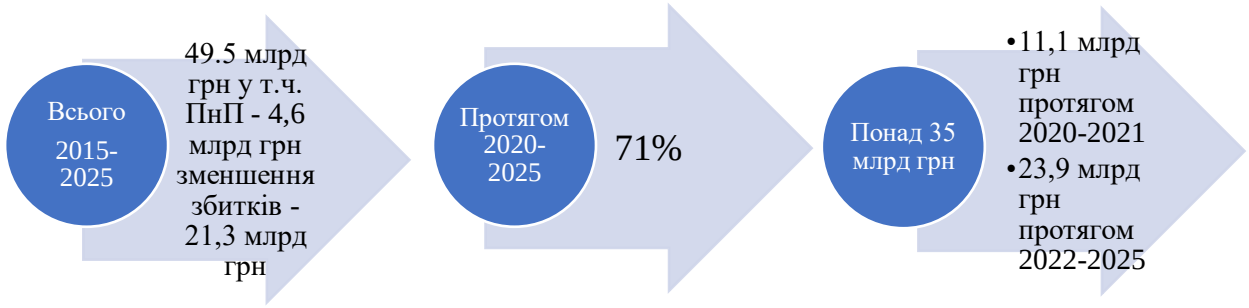


Рис. 1.3 Самостійне коригування (Додаток ТЦ) протягом 2015-2025

Джерело: складено автором на основі [6]

Водночас важливим елементом цього процесу є механізм самостійного коригування податкових зобов'язань, активність застосування якого та його динаміка відображені на рисунку 1.3, що свідчить про зростання рівня добровільного податкового комплаєнсу платників, зумовлене інституційним посиленням податкового контролю у 2022 році, зокрема створенням у структурі ДПС України профільного підрозділу з питань трансфертного ціноутворення, а також формуванням сталої судової практики Верховного Суду у сфері міжнародної торгівлі, особливо у галузі торгівлі газом, металами та іншими сировинними товарами.

1.2. Нормативно-правове забезпечення трансфертного ціноутворення: міжнародні стандарти (OECP, BEPS) та національна законодавча база

Трансфертне ціноутворення як провідний елемент світової торгівлі потребує чіткого нормативно-правового урегулювання для недопущення податкових маніпуляцій та забезпечення справедливого розподілу прибутків між юрисдикціями. Сучасна система ґрунтується на узгоджених міжнародних стандартах, створених OECP, та їх пристосуванні до національних правових систем, що дає змогу компаніям та бізнесу працювати в єдиному законодавчому полі.

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій формувалися поетапно, у відповідь на зміну економічних умов і розвиток моделей міжнародного бізнесу. Кожна ключова редакція відображала потребу адаптації принципу «витягнутої руки» до нових видів операцій і ризиків податкового планування.

Схвалення Настанов ОЕСР 1995 року започаткувало закріплення трансфертного ціноутворення як складової міжнародного податкового права. У цьому документі вперше унормували методологію принципом «витягнутої руки», закріпивши ієрархію п'яти головних методів (від першого - порівняльної неконтрольованої ціни (CUP) до останнього - розподілення прибутку), а також деталізували розгляд чинників зіставності (функції, активи, ризики). Це перетворило розмиті настанови на практичний набір інструментів для податкових інституцій, який використовується у більш ніж 100 країнах світу. Оновлення Настанов 2010 року відобразило еволюцію регулятивної парадигми: від суворої методологічної ієрархії до пріоритету «найбільш відповідного методу», з акцентом на економічну суть операцій. Такий підхід збільшив гнучкість норм, адаптувавши їх до сучасних бізнес-моделей, зокрема операцій з послугами, нематеріальними активами та внутрішніми зіставленнями у першому методі, зменшивши розбіжності та подвійне оподаткування.

Сучасний етап нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення пов'язаний із реалізацією Плану протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутків (План дій BEPS), зокрема його заходів 8-10, які знайшли відображення в редакціях Настанов ОЕСР 2017 та 2022 років. Ключові нововведення редакцій суттєво розширили та деталізували Настанови, додавши окремі розділи про фінансові операції, такі як кредити, позики, гарантії чи казначейські операції, з увагою на ринкову оцінку вартості таких послуг та врахування ринкових ризиків і альтернативних фінансувань. Пильну увагу надано заходам з нематеріальними активами, які важко оцінити, - наприклад, патентам, ноу-хау чи програмному забезпеченню на початкових

етапах розвитку, де встановлено зворотний підхід до коригування цін. Введено спрощені правила для низькоцінних послуг (наприклад, адміністративних чи консультаційних), які не створюють значної доданої вартості, - з фіксованою націнкою у 5% від витрат, що зменшує адміністративне навантаження для бізнесу та податкових органів.

Водночас варто відзначити, що Настанови ОЕСР та мануалей ОНН із трансфертного ціноутворення, зокрема положення, оновлені в межах Плану дій BEPS, мають дорадчий характер і не є джерелами безпосередньої юридичної сили у національних правопорядках. Їхнє застосування відбувається через імплементацію відповідних підходів у внутрішнє законодавство держав або шляхом ужитку як інструменту тлумачення норм податкового права та положень міжнародних податкових угод та конвенцій.

В Україні нормативно-правове врегулювання трансфертного ціноутворення відбувається передусім на підставі Податкового кодексу України, зокрема статті 39, яка визначає критерії визнання операцій контрольованими, принцип незалежності сторін, перелік методів трансфертного ціноутворення, вимоги до звітності та порядок впровадження податкового контролю. Саме норми Податкового кодексу України мають головне значення для платників податків і податкових органів та є обов'язковими до використання незалежно від змісту міжнародних настанов. Ієрархія використання норм у сфері трансфертного ціноутворення в Україні передбачає пріоритет національного податкового законодавства, а у випадку наявності ратифікованих міжнародних угод - застосування їхніх положень відповідно до Конституції України та Податкового кодексу. Міжнародні стандарти ОЕСР та плану BEPS не замінюють норми внутрішнього права, однак відіграють важливу роль у формуванні правозастосовної практики, розробці підзаконних актів і підходів до податкових перевірок.

Таблиця 1.2

Еволюція нормативно-правових змін статті 39 Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення

Назва нормативного документа	**Номер та дата нормативного документа**	**Ключові положення та нововведення**
Податковий кодекс України	стаття 39 та стаття 39^2	Закріплення базових положень трансфертного ціноутворення, визначення контрольованих операцій, принципу «витягнутої руки», методів ТЦУ та загальних вимог до документації.
Закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо трансфертного ціноутворення»	№408-VII від 04.07.2013 року	Запровадження інституту трансфертного ціноутворення в Україні, визначення критеріїв контрольованих операцій, методів ТЦУ, обов'язку подання звіту про КО
Закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо покращення інвестиційного клімату в Україні»	№72-VIII від 28.12.2014 року	Імплементація принципу «витягнутої руки», деталізація методів ТЦУ, закріплення підходів до аналізу зіставності
Закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (застосування переліку організаційно-правових форм нерезидентів)	№1797-VIII від 21.12.2016 року	Розширення переліку контрольованих операцій за рахунок операцій з нерезидентами певних організаційно-правових форм, навіть за відсутності формальної пов'язаності
Закон України «Про внесення змін до ПКУ та деяких	№2245-VIII від 07.12.2017 року	Визнання контрольованими операцій між нерезидентом

законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»		та його постійним представництвом, уточнення критеріїв пов’язаності осіб

Продовження табл. 1.2

Закон України «Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів»	№2628-VIII від 23.11.2018 року	Закріплення принципу превалювання сутності над формою, розширення вимог до аналізу зіставності та функціонального аналізу
Закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»	№466-IX від 16.01.2020 року	Імплементація Плану дій BEPS: запровадження трирівневої документації (Local file, Master file, CbCR), концепції ділової мети, конструктивних дивідендів
Закон України «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»	№1946-IX від 14.12.2021 року	Уточнення окремих норм адміністрування ТЦУ, адаптація правил до діяльності міжнародних груп компаній та цифрових бізнес-моделей
Закон України «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки»	№2970-IX від 20.03.2023 року	Розширення кола платників CbC-звітності, узгодження ТЦУ з автоматичним обміном податковою інформацією (CRS, CbCR)
Закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників	№3813-IX від 18.06.2024 року	Актуалізація переліків держав і організаційно-правових форм нерезидентів, адаптація ТЦУ-контролю до умов

податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства»		воєнного стану

Джерело: складено автором на основі [7-15]

Поруч із законами України, які формують базові засади правового регулювання трансфертного ціноутворення та закріплюють головні поняття, принципи, засади і підходи податкового контролю, важливу роль у практичній реалізації відповідних норм відіграють підзаконні нормативно-правові акти. Серед них належать постанови Кабінету Міністрів України, котрі деталізують окремі процедурні та методологічні аспекти застосування правил трансфертного ціноутворення, зокрема порядок формування переліків держав і організаційно-правових форм нерезидентів, механізми визначення діапазонів ринкових цін і показників рентабельності, а також особливості контролю за операціями з окремими категоріями товарів. Такі акти приймаються на виконання положень Податкового кодексу України, не змінюючи його змісту, проте забезпечують єдність, послідовність та сталість практики застосування норм трансфертного ціноутворення.

Таблиця 1.3

Постанови КМУ, що регулюють трансфертне ціноутворення

Назва нормативного документа	**Номер та дата нормативного документа**
Постанова КМУ «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення»	№381 від 04.06.2015 року
Постанова КМУ «Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей трансфертного ціноутворення»	№191 від 29.03.2017 року
Постанова КМУ «Про затвердження переліку організаційно-правових форм»	№480 від 04.07.2017 року
Постанова КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів	№1045 від 27.12.2017 року

України від 16 вересня 2015 р. № 977»	
Постанова КМУ «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616»	№1221 від 09.12.2020 року

Джерело: складено автором на основі [16-20]

Подальший розвиток нормативно-правового регулювання трансфертного ціноутворення здійснюється через акти центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики, — Міністерства фінансів України. Відповідні накази Міністерства фінансів України, наведені у додатку Б, конкретизують порядок практичного застосування норм Податкового кодексу України та постанов Кабінету Міністрів України, зокрема у частині формування документації з трансфертного ціноутворення, процедур моніторингу та контролю контрольованих операцій. Ключове значення у цьому контексті мають Наказ Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706, яким врегульовано порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових осіб платників податків, а також Наказ Міністерства фінансів України від 16 серпня 2019 року № 345, яким затверджено узагальнюючу податкову консультацію щодо застосування правил трансфертного ціноутворення постійними представництвами нерезидентів в Україні [31]. Саме ці нормативні акти формують процесуальну основу взаємодії платників податків і контролюючих органів та забезпечують імплементацію міжнародних стандартів трансфертного ціноутворення у національній правозастосовній практиці.

РОЗДІЛ 2.
АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В МІЖНАРОДНІЙ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ

2.1. Сировинна орієнтація української економіки та її вплив на податкові ризики у сфері трансфертного ціноутворення

Сучасна модель розвитку економіки України історично сформувалася як сировинно-спрямована, що виявляється у високій частці експорту продукції з низьким рівнем обробки — зернових культур, олійних, рудної сировини, металів, хімічної продукції первинного переділу. Така структура зовнішньої торгівлі зумовлює специфічні умови функціонування суб'єктів господарювання на світових ринках та підвищену чутливість економіки до коливань світових цін. Водночас поряд із експортною сировинною орієнтацією Україна залишається суттєво імпортозалежною за критично важливими ресурсами, зокрема паливом, енергоресурсами, електроенергією, мінеральними добривами та окремими видами хімічної продукції, що формує додаткові макроекономічні та податкові ризики.

Сировинна спрямованість української економіки найбільш виразно проявляється через розвиток аграрного сектору, який залишається одним із ключових рушіїв зовнішньоекономічної діяльності та формування валютних надходжень країни. Світовий ринок агропродукції в останні десятиліття демонструє сталу тенденцію до зростання, що зумовлено як збільшенням чисельності населення, так і трансформацією споживчих уподобань у напрямі здорового харчування та підвищених вимог до якості продукції. За таких умов агробізнес функціонує в середовищі жорсткої глобальної конкуренції, де поряд із ціною дедалі більшого значення набувають інновації, екологічність виробництва та відповідність принципам сталого розвитку.

Глобальна конкуренція в аграрному секторі змушує компанії не лише підвищувати якість продукції, а й активно впроваджувати інноваційні підходи до логістики, збуту та маркетингу, а також оптимізувати витратну структуру,

зокрема в частині імпортних складових виробництва. Залежність від імпорту енергоносіїв, добрив і пального безпосередньо впливає на собівартість продукції та фінансові результати аграрних підприємств, що створює додаткові виклики для забезпечення конкурентоспроможності та обґрунтованості ціноутворення у зовнішньоекономічних операціях.

До повномасштабної війни за обсягами експорту Україна входила до п’ятірки найбільших експортерів зернових у світі, експортували 75% від того, що виробляли, внутрішнє споживання зернових становило лише 20–25%. Так, за інформацією Мінагрополітики, у 2024 році Україна вийшла на довоєнний період експорту – 24,5 млрд доларів, який склав 59% в загальному експорті. Це є другим історичним рекордом (2021 року відповідна сума склала 27,7 млрд доларів). Загалом минулого року Україна експортувала 78,3 млн тонн аграрної продукції. Найбільша частка припадає на соняшникову олію – 21%. Її експортовано майже 6 млн тонн на 5,1 млрд доларів. На другому місці кукурудза – 21%, якої експортували 29,6 млн тонн на 5 млрд доларів. На третьому місці пшениця – 15%, це 20,6 млн тонн на 3,7 млрд доларів. Серед лідерів також ріпак – 7% (3,8 млн тонн на 1,8 млрд доларів), соя – 5% (3,4 млн тонн на 1,3 млрд доларів), макуха і залишки, одержані під час добування рослинних жирів і олій – 4% (4,7 млн тонн на 1 млрд доларів). Частка м’яса та їстівної продукції свійської птиці склала 4%. Цих продуктів експортували 447 тис. тонн на 958 млн доларів. Також ячмінь (3,3 млн тонн на 557 млн доларів) та цукор (746 тис. тонн на 418 млн доларів) – по 2% [39].

За підсумками 2024 року змінився рейтинг найбільших покупців українського агропродовольства:

1. Іспанія – 2,68 млрд доларів (+52 %, перше місце у рейтингу).
2. Нідерланди – 1,8 млрд доларів (+41 %).
3. Туреччина – 1,66 млрд доларів (стабільне третє місце).
4. Польща – 1,52 млрд доларів (-15 %).
5. Єгипет – 1,4 млрд доларів (+32 %).



Рис. 2.4. Рейтинг найбільших покупців українського агропродовольства в 2024 році

Джерело: складено автором на основі даних [40]

Зважаючи на таку структуру імпорту та експорту, саме операції з реалізації сировинної та аграрної продукції займають головне місце у практиці трансфертного ціноутворення в Україні. Великі обсяги зовнішньоекономічних угод, спрямованість на світові ринки та залучення міжнародних торговельних мереж спричиняють потребу застосування чітких та стандартизованих методів до аналізу цін у таких операціях. Тому правила трансфертного ціноутворення в Україні значною мірою сформовані з огляду на особливості експорту сировинних товарів.

За таких умов визначальне значення у сфері трансфертного ціноутворення набуває належне проведення функціонального аналізу як базового інструменту оцінки економічної сутності контрольованих операцій. Функціональний аналіз дозволяє не лише формально описати роль сторін, а й встановити реальний розподіл функцій, ризиків та активів у межах ланцюга створення вартості, що є ключовим для коректного застосування принципу «витягнутої руки». Саме аналіз функцій, ризиків та активів, залучених кожною зі сторін операції, дозволяє коректно відобразити реальний розподіл створеної вартості в ланцюгу постачання, що є критично важливим для експорто- та імпортноорієнтованих секторів економіки України.

В умовах сировинної економіки та високої залежності від зовнішніх ринків особливого значення набуває ідентифікація сторони, яка виконує ключові функції в операції та фактично контролює істотні комерційні й операційні ризики. До таких ризиків, зокрема, належать ризики коливання світових цін на сировинні товари, валютні ризики, логістичні ризики, ризики втрати якості товару під час транспортування, а також регуляторні обмеження, пов’язані з воєнним станом та міжнародною торгівлею. Коректне визначення так званої досліджуваної сторони є вирішальним етапом аналізу, оскільки саме воно безпосередньо впливає на вибір методу трансфертного ціноутворення, показників прибутковості та підбір зіставних компаній або операцій.

Формальний або поверхневий підхід до функціонального аналізу призводить до викривлення економічної логіки операцій, зокрема до штучного покладання значних ризиків на сторони, які фактично їх не контролюють, або до необґрунтованого визначення низькоризикових дистриб’юторів як сторін із повною підприємницькою відповідальністю. Як наслідок, зростають податкові ризики, підвищується ймовірність коригувань з боку контролюючих органів та виникають податкові спори. У зв’язку з цим функціональний аналіз слід розглядати не як формальний елемент документації з трансфертного ціноутворення, а як ключову аналітичну основу для доведення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Практика великих холдингових компаній, зокрема експортерів сільськогосподарської продукції, наочно демонструє значення якісного функціонального аналізу для вибору методу ТЦУ. Такі компанії, завдяки заздалегідь вибудуваним операційним моделям, широко використовують трейдерів у міжнародних ланцюгах постачання, делегуючи їм функції закупівлі, логістики, зберігання, фінансування та подальшого перепродажу продукції. Наявність трейдера як проміжної ланки істотно впливає на розподіл функцій і ризиків, а відтак — на економічне обґрунтування ціноутворення в контрольованих операціях.

У практиці трансфертного ціноутворення, що склалася серед експортерів аграрної продукції, простежується тенденція до застосування методу чистого прибутку (TNMM) з метою зниження ризику податкових коригувань. Найбільші трейдери обирали цей метод переважно у випадках, коли застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни було ускладнене відсутністю релевантних та загальнодоступних джерел цінової інформації, зокрема через високу вартість ліцензійного доступу до спеціалізованих котирувальних та аналітичних баз даних.

Водночас у межах застосування TNMM у багатьох випадках не здійснювалося повне розкриття ланцюга постачання товарів, а також детальний аналіз договірних умов у взаємовідносинах між трейдерами та кінцевими покупцями, зокрема першою непов'язаною особою. Така практика ускладнює перевірку ринковості ціни та створює ризики штучного перерозподілу прибутку між пов'язаними особами, що суперечить економічній сутності принципу «витягнутої руки».

Разом з тим, унаслідок еволюції правил ТЦУ в податковому законодавстві України, зумовленої імплементацією рекомендацій ОЕСР щодо операцій із сировинними товарами, структура застосування методів трансфертного ціноутворення за сумою контрольованих операцій у період 2015–2023 років зазнала істотних трансформацій. Зокрема, частка застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни зросла з близько 25% до приблизно 60%, що свідчить про переорієнтацію платників податків на пряме цінове порівняння з ринковими індикаторами.

Натомість частка методу чистого прибутку, який раніше домінував у практиці аграрних та чорних металів експортерів та трейдерів, поступово скоротилася з близько 75% до 40%. Така динаміка зумовлена, з одного боку, імплементацією міжнародних стандартів ОЕСР щодо пріоритетності прямого порівняння цін у сировинних операціях, а з іншого — зростанням контролю з боку податкових органів за вибором «найбільш доцільного методу» та якістю економічного аналізу.

Як результат платники податків, які використовують метод CUP мають високу податкову віддачу. А підприємства, які використовують TNMM в 1,5 рази частіше, коригують свої податкові зобов`язання (60%/40%). З 43 млрд грн коригувань, лише 7,5% проведено даними платниками. Також мають ризики недотримання принципу «витягнутої руки» та заниження об'єкту оподаткування.

Наглядним прикладом підвищених податкових ризиків у міжнародній торгівлі сировинною продукцією, які підлягають аналізу в межах трансфертного ціноутворення, є експорт соняшникової олії. За останніми доступними даними, щорічний обсяг світового виробництва соняшникової продукції становить близько 47,3 млн тонн. Водночас Україна та російська федерація формують майже 50% світового виробництва насіння соняшнику, при цьому частка росії у зазначених показниках зросла, зокрема, внаслідок тимчасової окупації окремих територій південних та східних регіонів України, що традиційно є зонами вирощування соняшнику. Така концентрація виробництва свідчить про стратегічне значення цього ринку для глобальної продовольчої безпеки та підвищує чутливість цінової кон'юнктури до геополітичних ризиків. У топі лідерів на рис. 2.5 найбільші країни-виробники соняшнику (в тоннах).

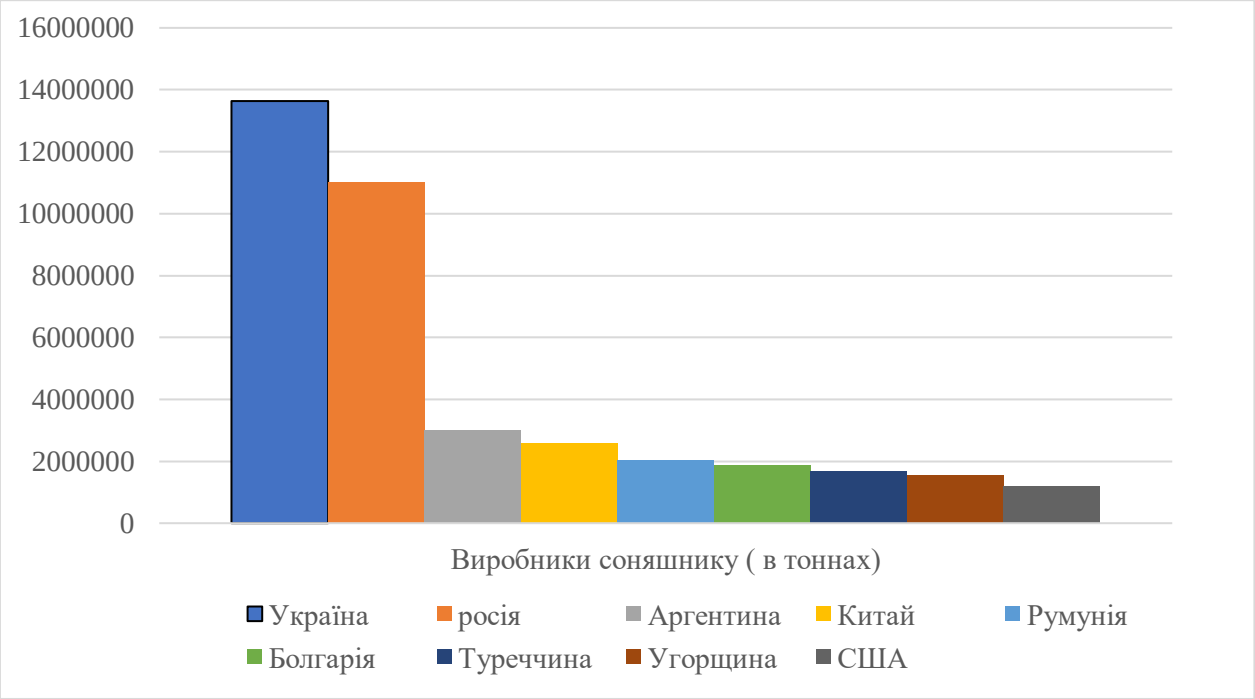


Рис. 2.5. Топ країн з виробництва та експорту соняшнику

Джерело: складено автором на основі даних [50]

Україна традиційно посідає провідні позиції на світовому ринку експорту соняшникової олії, формуючи близько 53% світового експорту в грошовому вираженні (приблизно 4,7 млрд дол. США). Значно менші частки припадають на росію (20%), Нідерланди (5,48%), Болгарію (4,26%) та інші країни. Така структура експорту зумовлює активне використання міжнародних трейдингових компаній, які виступають посередниками між виробниками та кінцевими покупцями, зокрема на ринках ЄС та третіх країн.

У межах таких моделей постачання ключовим фактором податкового аналізу стає рівень трейдерської націнки, оскільки саме вона визначає розподіл прибутку між українським виробником та пов’язаним або економічно залежним трейдером. Загальноринкова практика свідчить, що у період до 2022 року середній рівень трейдерської націнки перебував у межах помірних значень, орієнтовно близько 7%, що відповідало умовам відносно стабільної логістики, прогнозованих транспортних витрат та низького рівня комерційних ризиків. Після початку повномасштабної війни, внаслідок суттєвого ускладнення логістичних маршрутів, зростання вартості перевезень і страхування, посилення валютних ризиків та порушення усталених ланцюгів постачання, рівень трейдерської націнки за окремими операціями суттєво зріс і в окремих випадках наблизився до рівня близько 18%.

Саме в цій частині виникає підвищений ризик штучного перерозподілу прибутку, коли збільшення маржі трейдера не супроводжується відповідним розширенням його функцій, активів або прийнятих ризиків. У таких випадках трансфертне ціноутворення відіграє контрольну та коригувальну роль, дозволяючи податковим органам перевірити, чи відповідає рівень націнки економічній сутності діяльності трейдера та принципу «витягнутої руки».

Саме з метою мінімізації таких ризиків штучного перерозподілу прибутку та уніфікації підходів до контролю операцій із товарами підвищеної цінової чутливості держава закріпила спеціальне нормативне регулювання у сфері

трансфертного ціноутворення для сировинних товарів. Так, Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 09 грудня 2020 року № 1221 «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 08 вересня 2016 року № 616», якою визначено перелік сировинних товарів із зазначенням їх кодів згідно з УКТ ЗЕД [20]. Товари, включені до зазначеного переліку, підлягають обов'язковому аналізу із застосуванням методу порівняльної неконтрольованої ціни, який визнається пріоритетним та методологічно найбільш обґрунтованим для цілей трансфертного ціноутворення. Водночас його практичне використання ускладнюється обмеженою доступністю достовірної інформації щодо ринкових цін. Порівняння може здійснюватися як на основі цін зіставних неконтрольованих операцій, укладених з непов'язаними особами, так і з використанням котирувальних цін за умови дотримання критеріїв зіставності. У разі істотних відмінностей між умовами контрольованих та неконтрольованих операцій або умовами формування котирувальних цін, що впливають на рівень ціни, проводяться відповідні коригування. З метою забезпечення єдиного підходу до аналізу Державна податкова служба України щороку до початку звітного року оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації, які можуть використовуватися для отримання котирувальних цін на сировинні товари.

Станом на початок грудня 2025 року до такого переліку, зокрема, належать інформаційно-аналітичні продукти міжнародних і національних агентств та підприємств, а саме:

- Argus Media Ltd, що спеціалізується на незалежних цінових оцінках товарних ринків;
- Refinitiv (термінал LSEG Workspace), який надає комплексні фінансові та товарні котирування;
- S&P Global Inc. (зокрема S&P Global Platts та S&P Global Commodity Insights), що широко застосовуються для аналізу світових ринків сировини;

- Держзовнішінформ та Укрпромзовнішекспертиза, які забезпечують аналітику зовнішніх ринків з урахуванням української специфіки.

Вказаний перелік має рекомендаційний характер і не обмежує платників податків у виборі інших джерел інформації. Водночас використання саме цих інформаційних продуктів на практиці зменшує ризик податкових спорів, оскільки вони застосовуються контролюючими органами під час проведення аналізу відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», попри те що доступ до більшості з них є достатньо фінансово витратним.

Також одним із ключових аспектів аналізу відповідності ціни контрольованої операції принципу «витягнутої руки» є визначення періоду, за який здійснюється порівняльний аналіз. Зіставлення ціни контрольованої операції з цінами зіставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі інформації про ціни, що застосовувалися протягом відповідного періоду, зокрема з урахуванням даних про ціни, актуальні на дату, найближчу до дати здійснення контрольованої операції. У разі якщо контрольована операція здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, порівняльний аналіз цін проводиться із використанням інформації про відповідні форвардні або ф'ючерсні котирування, актуальні на дату, найближчу до моменту укладення такого контракту. При цьому платник податків зобов'язаний повідомити центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про укладення відповідного договору засобами електронного зв'язку з дотриманням вимог Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» та Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» у встановлений строк [54].

Форма такого повідомлення та порядок його подання визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики. Надсилання платником податків повідомлення про укладення договору щодо контрольованих операцій із сировинними товарами свідчить про те, що всі істотні умови договору, зокрема

характеристики товару, ціна, обсяги, умови постачання, порядок розрахунків та відповідальність сторін, були погоджені сторонами на момент укладення відповідного договору. У разі якщо інформація, наведена у повідомленні, узгоджується з фактичною поведінкою сторін та іншими обставинами здійснення контрольованої операції, порівняння ціни такої операції з котирувальними цінами здійснюється станом на дату, найближчу до моменту ціноутворення, погодженого сторонами.

Також відповідно до пп. 39.3.3.6 ПКУ якщо платник податку не направить повідомлення відповідно до підпункту 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 цього підпункту або

- інформація, зазначена в повідомленні, не відповідає договірним умовам, або
- сторонами операції після направлення повідомлення будуть внесені зміни до умов договору (контракту) щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін, або
- умови такого договору (контракту) не узгоджуються з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення,

контролюючий орган проводить порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції [1].

Аналізуючи практичне застосування норм кодексу було здійснено пошук та аналіз Індивідуальних податкових консультацій на тематику визначення періоду аналізу для проведення аналізу цін в рамках контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Так в ІПК №2428/ІПК/99-00-23-02-01-06 від 11.08.2023 року Товариство зазначило, що користується інформаційно-аналітичним продуктом який надає інформацію про ринкові ціни два рази на

місяць. У зв’язку з цим, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

1. Якщо повідомлення про укладання контракту з сировинними товарами подано з датою 25 число місяця, то ціну контракту слід порівнювати з котируваннями за період 1-15 число чи 16-30/31 число?

2. Якщо повідомлення про укладання контракту подано з датою 16 число місяця, то ціну контракту слід порівнювати з котируваннями за період 1-15 число чи 16-30/31 число?

3. Якщо повідомлення про укладання контракту не подавалося, а дата переходу права власності та відвантаження припадає на 25 число місяця, то ціну контракту слід порівнювати з котируваннями за період 1-15 число чи 16-30/31 число? [47]

Відповідь ДПС: Податкове законодавство передбачає можливість встановлення спеціальних правил для перевірки відповідності контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки». Такі правила можуть визначатися центральним органом виконавчої влади, що формує та реалізує державну фінансову політику, з урахуванням положень статті 39 ПКУ. Відповідно до Порядків, ключовим орієнтиром для порівняння цін у контрольованих операціях є дата ціноутворення, погоджена сторонами договору. Якщо платник податків своєчасно подав повідомлення про укладення контракту, саме ця дата використовується для визначення відповідного періоду котирувальних або зіставних цін. У разі відсутності релевантних ринкових даних за цю дату допускається використання найближчої попередньої дати.

Якщо ж повідомлення про укладення договору не було подано, порівняння цін здійснюється виходячи з фактичних обставин операції, зокрема з дати переходу права власності або дати відвантаження товару, підтвердженої транспортними документами. При цьому Порядки не запроваджують нових податкових правил, а лише деталізують і систематизують підхід до застосування принципу «витягнутої руки» щодо сировинних товарів. Це означає, що встановлені ними логічні та послідовні алгоритми можуть

використовуватися платниками податків і контролюючими органами також під час аналізу операцій за попередні періоди.

З урахуванням зазначеного ДПС робить такі висновки:

Щодо питання 1 - якщо датою укладання контракту із сировинними товарами, про який подано повідомлення, є 25 число, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 1 по 15 число місяця;

Щодо питання 2 - якщо датою укладання контракту із сировинними товарами, про який подано повідомлення, є 16 число, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 1 по 15 число місяця;

Щодо питання 3 - якщо платник податків не направив повідомлення про укладання контракту із сировинними товарами, проте дата переходу права власності й відвантаження була в один день – 25 числа, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 16 по 30/31 число місяця.

Окремо зазначається, що контролюючий орган має право переглянути джерела інформації, використані платником податків, якщо буде доведено, що альтернативні джерела забезпечують вищий рівень зіставності комерційних і фінансових умов контрольованої операції.

З урахуванням теоретичних положень і практики застосування правил трансфертного ціноутворення можна вибудувати послідовний алгоритм дій під час аналізу контрольованих операцій із сировинними товарами. Такий алгоритм, що показує порядок визначення дати аналізу залежно від подання Повідомлення про укладення договору та фактичних умов здійснення операції, наведено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Алгоритм визначення дати проведення аналізу ціни у контрольованих операціях із сировинними товарами

Джерело: авторська розробка

Також слід окремо наголосити, що під час аналізу та зіставлення операцій із сировинними товарами визначальне значення має врахування сукупності факторів, які безпосередньо формують рівень ціни та можуть істотно впливати на її коливання. Навіть незначні відмінності за окремими параметрами здатні призводити до суттєвих цінових відхилень, що є особливо характерним для товарних ринків із високою нестабільністю. До ключових факторів ціноутворення, зокрема, належать:

- характеристика сировинних товарів, їх якісний склад;
- умови поставки;
- строки поставки;
- винагорода трейдера;
- умови оплати;
- валюта здійснення операцій.

З огляду на специфіку застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, будь-які відмінності між умовами контрольованих і зіставних неконтрольованих операцій, які можуть істотно впливати на рівень ціни, повинні бути належним чином ідентифіковані та усунуті шляхом проведення відповідних коригувань. Як зазначалося вище, інформація, що використовується для порівняння, не завжди повністю відповідає фактичним умовам контрольованої операції, зокрема щодо якості товару, базису та строків поставки, дати ціноутворення або складу витрат, включених у ціну. У таких випадках необхідним є здійснення коригувань зіставності, наприклад, шляхом виключення окремих логістичних складових, зокрема витрат на перевалку. Формальний підхід до порівняння без урахування зазначених відмінностей призводить до спотворення результатів аналізу та підвищує податкові ризики для платника податків.

Саме з метою уніфікації підходів і мінімізації суб’єктивності при оцінці сировинних операцій наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2022 року № 19 «Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»» затверджено чіткий, послідовний та методологічно виважений алгоритм аналізу таких операцій [29]. Зазначені Порядки детально регламентують етапи проведення аналізу та розкривають практичні аспекти його застосування, у тому числі з наведенням прикладів коригувань для досягнення належного рівня зіставності.

Зокрема, Порядками передбачено оцінку характеристик сировинних товарів і їх впливу на формування ціни, аналіз усталеної практики договірних відносин між сторонами операції, а також урахування економічних умов здійснення діяльності кожної зі сторін. Окрему увагу приділено визначенню релевантної дати для проведення аналізу, ідентифікації потенційних зіставних операцій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках, а також визначенню необхідності та порядку внесення коригувань у разі наявності відмінностей, що впливають на рівень ціни.

Крім того, Порядки регламентують проведення функціонального аналізу сторін, урахування їх бізнес-стратегій (за наявності), вибір сторони, що досліджується, та визначення відповідного показника рентабельності. Значна увага приділяється вибору доступних зовнішніх джерел інформації, ідентифікації потенційних зіставних осіб, здійсненню коригувань зіставності, у тому числі щодо оборотного капіталу, а також розрахунку діапазону рентабельності й можливості проведення самостійних та пропорційних коригувань.

Таким чином, застосування Порядків, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 19, забезпечує комплексний, логічний та методологічно обґрунтований підхід до аналізу контрольованих операцій із сировинними товарами, що дозволяє коректно оцінювати вплив цінових факторів, мінімізувати податкові ризики.

2.2 Аналіз індивідуальних податкових консультацій та судової практики у сфері трансфертного ціноутворення: тенденції та проблеми правозастосування

Сучасна практика трансфертного ціноутворення в Україні формується не лише на рівні нормативно-правового регулювання, закріпленого у Податковому кодексі України та підзаконних актах, а й через реальні механізми їх застосування контролюючими органами та судовими інституціями. Саме у процесі правозастосування відбувається конкретизація загальних норм, наповнення їх практичним змістом та визначення меж допустимої поведінки платників податків. У цьому контексті індивідуальні податкові консультації виступають інструментом офіційного тлумачення податкових норм з боку контролюючих органів, тоді як судові рішення забезпечують перевірку обґрунтованості таких підходів і формують орієнтири для однакового застосування законодавства. Аналіз зазначених джерел дозволяє простежити актуальні тенденції у сфері трансфертного ціноутворення, виявити типові

спірні ситуації, що виникають між платниками податків і податковими органами, а також окреслити основні проблеми правозастосування, пов’язані з доведенням відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», вибором методів аналізу та оцінкою зіставності операцій.

Як приклад можна навести індивідуальну податкову консультацію № 3283/ІПК/99-00-21-02-03-06 від 02 жовтня 2023 року, у межах якої платник податків звернувся до контролюючого органу з низкою запитань, що стосуються порядку аналізу контрольованих операцій із сировинними товарами. Запитання платника зводяться до трьох блоків.

Перший блок стосується визначення дати, на яку проводиться порівняльний аналіз ціни. Платник прагне з’ясувати, чи потрібно орієнтуватися на дату ціноутворення/укладення форвардного або ф’ючерсного контракту (за умови подання Повідомлення), чи на дату фактичної поставки/відвантаження, якщо постачання відбулося пізніше або на інших умовах, ніж зазначено в договорі та Повідомленні. Окремо уточнюється, чи вважається Повідомлення «невалідним» у випадку технічної помилки (наприклад, неправильного номера контракту), та як діяти, якщо частина поставки (наприклад, 10%) відбулася із запізненням або на інших умовах.

Позиція ДПС у цій частині є такою: якщо Повідомлення подано і його дані відповідають фактичній поведінці сторін та реальним умовам операції, порівняння проводиться на дату, найближчу до дати ціноутворення, узгодженої сторонами. Якщо ж Повідомлення не подавалося або його дані не відповідають фактичним умовам (у т.ч. через зміну умов постачання/оплати чи розбіжності за істотними параметрами), тоді аналіз прив’язується до дати переходу права власності або дати відвантаження за транспортними документами. Якщо частина товару постачалася на інших умовах або із запізненням, ДПС фактично виходить із того, що умови Повідомлення не узгоджуються з фактом, тому застосовується підхід «за датою переходу права власності/відвантаження». Якщо у Повідомленні зазначено неправильний номер контракту, ДПС розглядає це як невідповідність Повідомлення договірним умовам.

Другий блок запитань стосується ситуації, коли котирувальні ціни або відсутні, або не дозволяють зробити зіставлення. Платник хоче зрозуміти: чи буде достатнім обґрунтуванням для відмови від методу порівняльної неконтрольованої ціни той факт, що на потрібну дату немає котирувань у рекомендованих або інших джерелах, а також немає внутрішніх зіставних операцій з непов'язаними особами. Окремо уточнюється, який часовий інтервал можна вважати «найближчим» до дати ціноутворення, якщо остання доступна котирувальна ціна суттєво віддалена (наприклад, лише станом на 24.02.2022 рік). Також платник питає, чи можна протягом одного звітного року комбінувати методи: застосовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни там, де котирування є, і методи рентабельності там, де котирувань немає.

Позиція ДПС у цьому блоці зводиться до такого: для сировинних товарів пріоритетним є метод порівняльної неконтрольованої ціни, а застосування інших методів можливе лише за умови належного обґрунтування неможливості використання цього методу (через відсутність зіставних котирувань/операцій або неможливість виконати коригування зіставності). Водночас питання «достатності» обґрунтування ДПС пов'язує з конкретними фактами операції та документами: формальна відсутність котирувань сама по собі не замінює аналізу, але може бути ключовим елементом аргументації. Комбінування методів у різних операціях можливе за логікою «за обставинами», але за умови, що для кожної операції платник пояснює вибір методу та доводить, чому саме він є найбільш доцільним.

Третій блок стосується джерел інформації та доступності даних. Платник прагне зрозуміти, чи можна використовувати рекомендовані або інші джерела, навіть якщо методологія формування котирувань у них не розкрита або є закритою. Окремо ставиться питання про межі повноважень ДПС: чи може контролюючий орган використовувати інше цінове агентство (наприклад, Argus), якщо платник застосував інше джерело (наприклад, Refinitiv Eikon), та чи повинен контролюючий орган надавати платнику інформацію з такого альтернативного джерела.

Позиція ДПС полягає в тому, що перелік рекомендованих джерел має невиключний характер, а платник не обмежений у виборі джерел, якщо забезпечено зіставність умов. Контролюючий орган може застосувати інші джерела, ніж ті, що використовував платник, але лише за умови доведення, що такі джерела забезпечують вищий рівень зіставності. При цьому для зіставлення не допускається використання інформації, яка не є загальнодоступною (тобто такої, що доступна лише органам влади), за винятком випадків, прямо передбачених процедурами перевірки.

У практиці застосування трансфертного ціноутворення в Україні формування єдиних підходів до аналізу контрольованих операцій із сировинними товарами відбувалося поступово та значною мірою під впливом судової практики. Показовим етапом у цьому процесі стали гучні податкові спори за участю міжнародних груп компаній Ostchem та Ferrexpo, які привернули значну увагу як платників податків, так і контролюючих органів. Саме ці справи продемонстрували жорстку позицію держави щодо недопустимості формального підходу до вибору методів трансфертного ціноутворення та підтвердили пріоритетність методу порівняльної неконтрольованої ціни у разі наявності можливості його застосування до операцій із сировинними товарами.

За результатами розгляду справ групи Ostchem Верховний Суд сформулював принципово важливі правові висновки щодо ієрархії методів трансфертного ціноутворення. Зокрема, було наголошено, що метод чистого прибутку може застосовуватися лише у випадках об’єктивної відсутності інформації про зіставні неконтрольовані операції в офіційних або загальнодоступних джерелах. Водночас у разі наявності достатніх даних щодо ринкових цін на сировинні товари застосуванню підлягає саме метод порівняльної неконтрольованої ціни як пріоритетний. Аналогічні підходи були закріплені і в судових рішеннях у справах Ferrexpo, де ключову роль відігравали питання якості джерел цінової інформації, коректності коригувань та дотримання принципу «витягнутої руки».

Наслідком таких судових рішень стало суттєве коригування поведінки платників податків: у практиці підготовки документації з трансфертного ціноутворення значно зросла увага до обґрунтування вибору методу, аналізу умов поставки, дати здійснення контрольованої операції та доведення зіставності використаних цінових показників.

У цьому контексті особливої уваги заслуговує справа №160/3387/22 (адміністративне провадження №К/990/10532/23) за позовом Акціонерного товариства «Дніпроазот» до Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків. Вона стала логічним продовженням та розвитком підходів, сформованих у попередніх гучних справах, і є показовою з огляду на комплексність проблематики, що охоплює питання вибору джерел цінової інформації, визначення релевантної дати для порівняння цін, застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни до сировинних товарів, а також допустимість використання біржових котирувань і регуляторних документів у цілях трансфертного ціноутворення.

Фактичні обставини справи зводилися до здійснення АТ «Дніпроазот» у 2016 році контрольованих операцій з експорту карбаміду марки «Б» на користь нерезидента CLARESHOLM MARKETING LTD, зареєстрованого на території Британських Віргінських островів. З огляду на статус контрагента та обсяги операцій, такі поставки визнавалися контрольованими відповідно до статті 39 Податкового кодексу України. Платник задекларував відповідні операції у Звіті про контрольовані операції за 2016 рік, а згодом подав уточнений звіт, що вже свідчить про наявність підвищеної уваги до ризиків трансфертного ціноутворення з боку самого підприємства.

Під час перевірки контролюючий орган зосередився на відповідності експортних цін принципу «витягнутої руки». При цьому обидві сторони спору фактично погоджувалися з тим, що для таких операцій найбільш доцільним методом є метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP), який відповідно до міжнародних стандартів ОЕСР і національного законодавства має пріоритетне значення для аналізу операцій із сировинними товарами. Отже, предмет спору

полягав не у виборі методу як такого, а у правильності його практичного застосування.

Позиція платника податків будувалася на комплексному використанні декількох джерел інформації для формування ринкового діапазону цін. Зокрема, у документації з трансфертного ціноутворення АТ «Дніпроазот» використовувало інформаційно-аналітичне видання «Товарний монітор. Україна» ДП «Держзовнішінформ», фактографічні довідки щодо експорту карбаміду й аміаку з України, інформацію про постачання аналогічної продукції іншими резидентами, а також разову індивідуальну ліцензію, видану Міністерством економічного розвитку і торгівлі. Важливо, що платник здійснював порівняння цін, орієнтуючись переважно на дату укладення зовнішньоекономічного контракту або додаткових угод до нього, обґрунтовуючи це тим, що саме на цей момент сторони погоджували ціну та інші істотні умови поставки.

Контролюючий орган, у свою чергу, зайняв принципово іншу позицію. Податкова служба наполягала, що сутність принципу «витягнутої руки» у податковому законодавстві України реалізується за логікою «під час здійснення операції», а не «на момент домовленостей сторін». Відповідно, для цілей трансфертного ціноутворення ціна повинна порівнюватися з ринковими показниками на дату переходу права власності на товар, тобто на дату фактичного здійснення контрольованої операції. Такий підхід контролюючий орган обґрунтовував прямою нормою підпункту 39.3.3.3 пункту 39.3 статті 39 Податкового кодексу України, а також особливостями ринку мінеральних добрив, який у 2016 році характеризувався високою волатильністю.

Окрему та принципову роль у справі відіграло питання допустимості використання біржових котирувань і регуляторних документів як джерел інформації. Податковий орган наголосив, що біржові котирування відображають ціни похідних фінансових інструментів (ф’ючерсів), а не реальні ціни фізичних поставок товару, що робить їх непридатними для прямого порівняння з цінами експортних контрактів. Аналогічну оцінку було надано й

разовій індивідуальній ліцензії: суди погодилися з доводами ДПС про те, що ліцензія не встановлює ринкову ціну, а лише підтверджує дозвіл держави на здійснення конкретної зовнішньоекономічної операції в певний період, а отже не може використовуватися як джерело для підтвердження відповідності принципу «витягнутої руки».

Суттєвим аспектом спору стало також урахування умов поставки. Платник здійснював експорт на різних базисах Incoterms (DAP, FOB, FCA), що безпосередньо впливає на структуру ціни через розподіл логістичних витрат, страхування та ризиків між сторонами. Контролюючий орган визнав, що для досягнення зіставності необхідні відповідні коригування, і при цьому використав для їх проведення дані, надані самим платником у документації з трансфертного ціноутворення. Таким чином, податкова служба не лише критикувала підхід платника, а й відтворювала економічну логіку операцій з урахуванням фактичних умов постачання.

Розвиток справи в судах відбувався послідовно та показово. Суд першої інстанції став на бік платника, визнавши, що контролюючий орган недостатньо довів перевагу свого підходу та не спростував належним чином використані платником джерела інформації. Проте апеляційна інстанція скасувала це рішення, погодившись із доводами податкового органу щодо необхідності порівняння цін на дату здійснення контрольованої операції та недопустимості використання ліцензії і біржових котирувань як цінових орієнтирів.

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду остаточно підтримав позицію апеляційного суду та контролюючого органу. Верховний Суд підтвердив, що для сировинних товарів за умов волатильного ринку ключове значення має зіставлення цін на найближчу до дати здійснення контрольованої операції дату, а не на дату укладення контракту. Суд також прямо зазначив, що використання біржових котирувань і разових індивідуальних ліцензій не відповідає вимогам до джерел інформації, встановлених статтею 39 ПКУ. Постанова Верховного Суду від 9 липня 2024 року є остаточною і не підлягає подальшому оскарженню.

За результатами справи платник податків був зобов’язаний сплатити до бюджету податок на прибуток у сумі 7 722 469 грн та штрафні санкції в розмірі 1 930 617,25 грн, що в сукупності становить понад 9,6 млн грн [48]. Це наочно демонструє фінансові наслідки методологічних помилок у застосуванні трансфертного ціноутворення до сировинних операцій.

Значення справи закріплює судовий підхід, за яким трансфертне ціноутворення у сировинних операціях оцінюється крізь призму економічної сутності, волатильності ринку та реального моменту отримання економічного ефекту, а не формальних договірних дат. Практичний досвід цієї справи може і повинен використовуватися у податкових консультаціях як аргумент на користь обережного вибору джерел інформації, коректної часової прив’язки аналізу та детального обґрунтування коригувань зіставності, оскільки позиція Верховного Суду сформована остаточно і є орієнтиром для податкових органів та платників податків у подібних правовідносинах. У 2024 році нормативне регулювання у сфері трансфертного ціноутворення зазнало змін у частині переліку держав (територій), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1045 «Про затвердження переліку держав (територій), що відповідають критеріям, визначеним підпунктом 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України». Відповідні зміни були внесені постановою Кабінету Міністрів України від 04 червня 2024 року № 636 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045», якою перелік було оновлено з урахуванням перегляду підходів до оцінки податкових ризиків та рівня податкової прозорості окремих юрисдикцій. У подальшому склад зазначеного переліку було додатково уточнено постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2024 року № 1505 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1045» [19].

Зазначені зміни призвели як до виключення окремих держав і територій з переліку, так і до включення нових юрисдикцій, що безпосередньо впливає на порядок визначення контрольованих операцій та застосування правил трансфертного ціноутворення. З метою наочного відображення результатів оновлення в табл. 2.5. наведено порівняльний аналіз переліку держав (територій), який застосовувався у 2024 році, та його актуальної редакції.

Таблиця 2.4

Аналіз переліку держав (територій), що відповідають критеріям, визначеним підпунктом 39.2.1.2 ПКУ

Країни, що виключені з переліку		**Країни, що додані до переліку**
Королівство Бахрейн	Македонія	Американське Самоа
Бруней-Даруссалам	Федеративна	Гуам
Республіка Бурунді	територія Лабуан	Корейська Народно-
Гваделупа	Малайзії	Демократична
Республіка Гватемала	Королівство	Республіка
Особливий	Марокко	Республіка Союзу
адміністративний район	Мартініка	М’янма
Китаю Гонконг (ЄС)	Федеративні Штати	Республіка Намібія
Республіка Джібуті	Мікронезії	Нідерландські
Домініканська	Республіка Молдова	Антильські Острови
Республіка	Об’єднані Арабські	Олдерні
Ірландія	Емірати	Республіка Тринідад
Автономне	Султанат Оман	і Тобаго
співтовариство Канарські	Співдружність	Республіка Фіджі
острови Королівства	Північних	
Іспанія	Маріанських	
Республіка Кабо-Верде	Островів	
Держава Катар	Автономний регіон	
Киргизька Республіка	Мадейра	
Республіка Кіпр	Португальської	
Автономний край Косово	Республіки	
і Метохія Республіки	Республіка Парагвай	
Сербія	Республіка Сан-	
Республіка Куба	Марино	
Кюрасао	Демократична	
Лаоська Народно-	Республіка Сан-	
Демократична Республіка	Томе і Прінсіпі	
Ліванська Республіка	Республіка Судан	
Князівство Ліхтенштейн	Демократична	
Особливий	Республіка Тімор-	
адміністративний район	Лешті	
Китаю	Туркменістан	
Макао	Республіка	
Колишня Югославська	Узбекистан	
Республіка	Чорногорія	

Джерело: складено автором на основі [19]

Разом з тим оновлення переліку низькоподаткових юрисдикцій спричинило практичні труднощі у його застосуванні. Значна кількість платників податків не мала однозначного розуміння, з якого саме періоду підлягає застосуванню оновлений перелік держав (територій), що, у свою чергу, зумовило необхідність звернення до контролюючих органів за індивідуальними податковими консультаціями. Основне питання, з яким зверталися платники податків, полягало у визначенні редакції переліку, якою слід керуватися протягом 2025 року: чи переліком, викладеним у додатку до постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1045 «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 04 червня 2024 року № 636, чи вже в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2024 року № 1505. Зазначена правова невизначеність стала підґрунтям для формування відповідної адміністративної практики, відображеної в індивідуальних податкових консультаціях, аналіз яких має важливе значення для розуміння підходів контролюючих органів до застосування оновленого переліку. У наданих упродовж 2025 року ІПК контролюючі органи зосередилися на роз’ясненні моменту початку застосування оновленого переліку держав (територій) для цілей трансфертного ціноутворення. Незважаючи на повторюваність запитань з боку платників податків, позиція ДПС у таких консультаціях була однозначною та послідовною. Зокрема, зазначалося, що починаючи з 01.01.2025 року платники податків при застосуванні підпункту «в» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України повинні керуватися переліком держав (територій), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 року № 1045, у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2024 року № 1505. З метою узагальнення практики у табл. 2.6. наведено перелік відповідних індивідуальних податкових консультацій за 2025 рік із зазначенням їх дат і номерів.

Таблиця 2.5

Перелік ІПК за 2025 рік, що стосувались питання застосування переліку №1045

Період	**Номер та дата ІПК**
Січень	487/ІПК/99-00-21-02-03 від 31.01.2025 року 487/ІПК/99-00-21-02-03 від 31.01.2025 року 351/ІПК/99-00-21-02-03 від 22.01.2025 року 488/ІПК/99-00-21-02-03 від 31.01.2025 року 490/ІПК/99-00-21-02-03 від 31.01.2025 року
Лютий	587/ІПК/99-00-21-02-03 від 07.02.2025 року 630/ІПК/99-00-21-02-03 від 11.02.2025 року 711/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.02.2025 року 712/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.02.2025 року 713/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.02.2025 року 716/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.02.2025 року 835/ІПК/99-00-21-02-03 від 18.02.2025 року 838/ІПК/99-00-21-02-03 від 18.02.2025 року 900/ІПК/99-00-21-02-03 від 21.02.2025 року 976/ІПК/99-00-21-02-03 від 25.02.2025 року 1001/ІПК/26-15-23-01-08 від 26.02.2025 року
Березень	1178/ІПК/99-00-21-02-03 від 05.03.2025 року 1291/ІПК/99-00-21-02-03 від 12.03.2025 року 1356/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.03.2025 року 1383/ІПК/99-00-21-02-03 від 13.03.2025 року 1551/ІПК/99-00-21-02-03 від 20.03.2025 року 1552/ІПК/99-00-21-02-03 від 20.03.2025 року
Квітень	2116/ІПК/99-00-21-02-03 від 17.04.2025 року 2158/ІПК/99-00-21-02-03 від 18.04.2025 року
Травень	2404/ІПК/99-00-21-02-03 від 01.05.2025 року 2767/ІПК/99-00-21-02-03 від 19.05.2025 року 2874/ІПК/99-00-21-02-03 від 23.05.2025 року
Червень	3201/ІПК/99-00-21-02-03 від 11.06.2025 року 3476/ІПК/99-00-21-02-03 від 26.06.2025 року 3589/ІПК/99-00-21-02-03 від 30.06.2025 року
Липень	3986/ІПК/16-31-23-01-07 від 24.07.2025 року
Серпень	Відсутні ІПК на задану тематику
Вересень	4768/ІПК/99-00-21-02-03 від 05.09.2025 року 4871/ІПК/99-00-21-02-03 від 10.09.2025 року
Жовтень	5483/ІПК/99-00-21-02-03 від 15.10.2025 року
Листопад	5965/ІПК/99-00-21-02-03 від 07.11.2025 року 6120/ІПК/99-00-21-02-03 від 17.11.2025 року
Грудень	6429/ІПК/99-00-21-02-03 від 02.12.2025 року

Джерело: складено автором на основі [47]

Наведений перелік індивідуальних податкових консультацій свідчить про високу практичну затребуваність роз'яснень контролюючих органів щодо застосування переліку № 1045 у сфері трансфертного ціноутворення. Водночас слід ураховувати, що індивідуальні податкові консультації мають персоналізований характер і відповідно до вимог податкового законодавства створюють правові наслідки виключно для платника податків, якому вони були надані. Хоча у процесі податкового контролю та підготовки відповідей на запити контролюючих органів платники податків можуть посилатися на зміст раніше наданих ІПК як на орієнтир сформованої адміністративної практики, такі посилання не забезпечують повного захисту від податкових донарахувань. З огляду на це для мінімізації податкових ризиків і забезпечення правової визначеності доцільним є отримання власної індивідуальної податкової консультації з урахуванням конкретних умов діяльності платника та фактичних параметрів здійснюваних контрольованих операцій.

РОЗДІЛ 3.
НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ В УМОВАХ СИРОВИННОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

3.1 Особливості застосування трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі в умовах воєнного стану

Повномасштабна збройна агресія проти України істотно трансформувала умови здійснення міжнародної торгівлі. Експортно-імпортні операції українських підприємств здійснюються в умовах постійних воєнних ризиків, регулярних обстрілів, блокування або обмеження роботи морських портів, зміни логістичних маршрутів та зростання транспортних витрат. Такі обставини призводять до систематичних затримок поставок, перегляду умов Incoterms, зміни моменту переходу ризиків і права власності, що безпосередньо впливає на параметри ціноутворення в міжнародних операціях.

Воєнний стан також істотно впливає на фінансові показники платників податків, насамперед через підвищену волатильність валютних курсів. Нестабільність офіційного курсу гривні, обмеження валютного регулювання та різниця між датою укладення контракту, датою ціноутворення та фактичною датою поставки ускладнюють застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни (CUP), особливо в операціях із сировинними товарами, ціна яких прив’язана до міжнародних котирувань. У таких умовах зростає ризик податкових коригувань з боку контролюючих органів, навіть за відсутності агресивного податкового планування з боку платника.

Додатковим фактором ризику є те, що ринкові умови воєнного часу часто не мають повноцінних зіставних операцій, а котирувальні ціни можуть не відображати реальні економічні обставини конкретної поставки. Це створює напруженість між формальними вимогами трансфертного ціноутворення та

фактичними умовами ведення бізнесу, особливо для експортоорієнтованих галузей із низькою маржинальністю.

На цьому тлі інститут попередніх цінових угод (Advance Pricing Agreement, APA) не втрачає свого теоретичного значення як інструмент зниження податкової невизначеності, однак його практичне застосування в умовах воєнної економіки є істотно ускладненим [46]. Механізм APA передбачає попереднє погодження між платником податків і контролюючим органом методології трансфертного ціноутворення, параметрів зіставності, джерел інформації та ключових економічних припущень, за яких умови контрольованих операцій визнаватимуться такими, що відповідають принципу «витягнутої руки». Такий підхід за своєю природою орієнтований на відносно стабільне та прогнозоване економічне середовище.

Водночас у період підвищеної невизначеності, спричиненої спочатку пандемією COVID-19, а згодом повномасштабною збройною агресією Російської Федерації проти України, можливості довгострокового прогнозування фінансово-господарської діяльності суттєво обмежені. Порушення логістичних ланцюгів, зміна географії ринків збуту, значні коливання цін на сировинні товари, валютні ризики та регуляторні обмеження унеможливлюють формування стабільних економічних припущень, які є необхідною передумовою для укладення APA.

В Україні процедура попереднього узгодження ціноутворення була нормативно закріплена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2021 року № 1114 «Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення». Водночас, незважаючи на формальну наявність такого механізму, практика укладення APA в Україні залишається вкрай обмеженою. Це зумовлено складністю процедури, значним обсягом документального навантаження, тривалістю розгляду та відсутністю усталеної адміністративної практики, особливо в умовах воєнного стану.

Погодження цінових параметрів і методологічних підходів на тривалий період несе для платників податків підвищені ризики, оскільки фактичні умови здійснення контрольованих операцій можуть істотно відхилятися від попередньо узгоджених сценаріїв. Це знижує практичну привабливість механізму АРА для підприємств, які працюють у сировинних галузях та здійснюють експортно-імпортні операції в умовах високої ринкової волатильності.

У зв'язку з цим активізація застосування інституту попередніх цінових угод в Україні потребує адаптації до умов воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки. Зокрема, доцільним видається запровадження гнучкіших моделей АРА, скорочених строків їх дії або додаткових стимулів і преференцій для платників податків, які добросовісно виконують податкові зобов'язання, продовжують діяльність у складних умовах та забезпечують надходження до бюджету.

Загалом в умовах воєнного стану трансфертне ціноутворення в міжнародній торгівлі потребує більш гнучких і превентивних інструментів регулювання. Розвиток та практичне запровадження механізмів попереднього узгодження ціноутворення може стати важливим кроком до зниження податкових ризиків, підвищення правової визначеності для бізнесу та гармонізації національної практики з міжнародними стандартами.

Як напрям удосконалення податкового регулювання у сфері трансфертного ціноутворення в умовах воєнного стану доцільно враховувати територіальну асиметрію ведення господарської діяльності в Україні. Фактичні умови функціонування підприємств, розташованих у регіонах, що безпосередньо наближені до зони бойових дій або систематично зазнають ракетних та артилерійських обстрілів, істотно відрізняються від умов діяльності суб'єктів господарювання в центральних та західних областях країни, де безпекові ризики є значно нижчими. Підприємства, що здійснюють діяльність у прифронтових регіонах, змушені працювати в умовах регулярних простоїв виробництва, руйнування інфраструктури, перебоїв з електропостачанням,

підвищених витрат на безпеку персоналу, страхування, логістику та релокацію частини виробничих процесів. Такі фактори безпосередньо впливають на фінансові результати, рівень рентабельності та здатність компанії дотримуватися показників, характерних для «звичайних» ринкових умов. У той же час компанії, що функціонують у відносно безпечних регіонах, мають більш стабільне операційне середовище, що унеможливлює пряме порівняння результатів їх діяльності між собою.

З позиції трансфертного ціноутворення така ситуація створює системний виклик для застосування принципу «витягнутої руки», оскільки стандартні підходи до аналізу зіставності не завжди дозволяють адекватно врахувати вплив воєнних ризиків на витрати, строки поставки, премії та дисконти, а також на загальний рівень прибутковості платників податків. Формальне порівняння фінансових показників компаній, що працюють у різних безпекових умовах, може призводити до необґрунтованих податкових коригувань та додаткового фіскального навантаження на бізнес, який фактично вже зазнає економічних втрат. У цьому контексті доцільним видається запровадження диференційованого підходу до оцінки податкових ризиків у сфері трансфертного ціноутворення з урахуванням регіонального фактору та впливу воєнного стану. Зокрема, для платників податків, які добросовісно продовжують господарську діяльність у регіонах з підвищеним рівнем воєнної небезпеки, можливим є застосування пом’якшених підходів до аналізу рентабельності, розширення допустимих діапазонів фінансових показників або врахування додаткових коригувань, пов’язаних із форс-мажорними обставинами.

Такі підходи не мають на меті створення необґрунтованих податкових пільг, а спрямовані на забезпечення податкової нейтральності та справедливості, коли фіскальні механізми не посилюють негативний економічний ефект війни для платників податків. Врахування територіальної специфіки дозволило б збалансувати інтереси держави та бізнесу, зменшити

ризик штучного донарахування податкових зобов'язань та підтримати економічну активність у регіонах, що зазнали найбільшого впливу воєнних дій.

Таким чином, удосконалення підходів до трансфертного ціноутворення в умовах воєнного стану має передбачати не лише формальне застосування міжнародних стандартів, але й їх адаптацію до реальних економічних умов, у яких функціонує український бізнес. Запровадження регіонально чутливих механізмів оцінки зіставності та податкових ризиків може стати важливим кроком до підвищення ефективності та справедливості податкового контролю в період відновлення економіки України.

3.2. Запровадження інформаційно-аналітичних інструментів для підвищення прозорості та ефективності податкового контролю

Важливим концептуальним підґрунтям для впровадження сучасних інформаційно-аналітичних інструментів у сфері трансфертного ціноутворення є Національна стратегія доходів на 2025–2030 роки, яка визначає довгострокові напрями трансформації податкового адміністрування в Україні. У межах пункту 4.2.2 (підпункти c, d) Стратегії акцент зроблено на формуванні стабільної та передбачуваної дохідної бази бюджету, підвищенні рівня добровільного виконання податкових зобов'язань та поступовому наближенні національної податкової системи до стандартів розвинених економік [52]. У цьому контексті трансфертне ціноутворення розглядається не лише як інструмент фіскального контролю, а як ключовий елемент системи протидії розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку, що об'єктивно потребує використання цифрових, аналітичних і ризик-орієнтованих підходів до обробки значних масивів податкової та фінансової інформації.

Державна податкова служба за підтримки EU4PFM розробила та впровадила унікальне IT-рішення: «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (Big Data TP), яка дозволяє із застосуванням сучасних

технологій аналізувати ризики на макроекономічному, середньому, мікроекономічному рівнях, підвищує рівень добровільного податкового комплаєнсу та знижує вплив «людського фактору» на процес податкового контролю за трансфертним ціноутворенням [49].

Розробка та впровадження Big Data ТР є складовою реалізації Стратегії цифрового розвитку ДПС, яка передбачає діджиталізацію ключових процесів податкового контролю, інтеграцію інформаційних ресурсів та використання сучасних аналітичних платформ.

Аналітичний проєкт було створено для підвищення рівня податкового комплаєнсу з використанням системи управління податковим ризикам. Також це дає можливість проводити раню діагностику ризиків у протидії схемам міжнародного планування. У цьому контексті важливу роль відіграє впровадження CRM-підходів у діяльність ДПС, що дозволяє сегментувати платників податків за рівнем ризику, вибудовувати індивідуальні моделі комунікації та зосереджувати контрольні заходи на найбільш ризикових операціях.

Українська сировинна продукція та аграрні товари фактично виступають стратегічним ресурсом держави, формуючи основу експортного потенціалу та валютних надходжень. Завдяки своїм якісним характеристикам, обсягам виробництва та конкурентоспроможності на світових ринках такі товари мають стабільний попит і відіграють ключову роль у забезпеченні економічної стійкості країни. Повномасштабна війна наочно продемонструвала критичну важливість контролю за рухом і ціноутворенням цих ресурсів, оскільки саме експорт сировини став одним із небагатьох джерел підтримки бюджету та фінансової стабільності в умовах воєнного стану.

Big Data ТР це ІТ система, яка аналізує інформацію митних оформлень податкової та іншої звітності, дані світових цінових аналітичних джерел та використовує понад сотню ризико-орієнованих алгоритмів обробки даних для виявлення підозрілих операцій. Ключовим компонентом Big Data ТР є режим

«оцінка ризиків», при формуванні системи враховано досвід міжнародних експертів та концепція аналізу витратних статей платників податків.

Перший та основний етап дослідження - це розрахунок 35 показників за 7-ма категоріями:

- показники фінансової діяльності;
- рентабельність;
- платоспроможність;
- ліквідність;
- ділова активність;
- структура контрольованих операцій;
- зовнішньоекономічна діяльність.

Другий етап включає в себе визначення частки собівартості, витрати на збут, адміністративних, фінансових та інших операційних та неопераційних витрат, їх загальні суми. Далі проводиться розрахунок показника та його порівняння з середньогалузевим діапазоном незалежних осіб. А також передбачено розрахунок ризиків по сировинним товарам, окрема увага приділена аналізу цін по 76 позиціях: сільське господарство, паливо, добрива, метали та руди.

Всі розрахунки здійснюються окремо по кожному платнику податків. Система дозволяє деталізовано опрацьовувати перелік зіставних підприємств, відповідно до фактичних умов та обставин операцій.

Дане цифрове рішення руйнує паперові методи, за допомогою цифрових технологій аналізує мільйони здійснених операцій, дозволяє оперативно виявляти ризики та реагувати на аномалії, мінімізує людський чинник. Це дозволяє діджиталізувати процеси, впровадити нові підходи з застосуванням системи управління ризиками та посилити боротьбу ДПС із недоброчесністю. Саме такі інструменти передбачені планом цифровізації ДПС як основа переходу до проактивного податкового контролю та побудови партнерських відносин з бізнесом.

Одним із відчутних результатів роботи системи стало автоматизоване виявлення ризиків і швидке реагування платників податків за результатами податкового комплаєнсу. Завдяки цьому протягом 2025 року платники подали 437 уточнюючих декларацій, що забезпечило зростання об’єкта оподаткування на 4,6 млрд грн відповідно до даних ДПС України.

Трансферне ціноутворення – це складний та багаторівневий процес, який потребує значних зусиль та ресурсів для обробки великих масивних даних з метою виявлення та оцінки ризиків, для протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутків за кордон. Тому за кошти Європейського Союзу ДПС створили систему, що дозволяє автоматично опрацьовувати мільйони рядків, які раніше оброблялися вручну, інтегрувати інформацію з різних систем, виявляти та обраховувати ризики, формувати оперативні дані, збирати системну аналітику та контролювати роботу на всіх її етапах. Простими словами, один з найінтелектуальніших напрямків податкового контролю здійснюється в рамках роботи звичайного застосунку. Головна мета – це упередження ризиків, а також відкритий та обґрунтований діалог з бізнесом щодо комплаєнсу. Прозорість та використання єдиних підходів та цифрових технологій у податковому контролі забезпечують справедливість, чесну конкуренцію, приваблюють інвестиції і сприяють зростанню економіки та захищають національні інтереси. Це є запорукою того, що наша країна матиме фінансову стабільність, міцну оборону, надійне майбутнє.

ВИСНОВКИ

У результаті виконання кваліфікаційної роботи було здійснено комплексний аналіз податкових аспектів трансфертного ціноутворення у міжнародній торгівлі України з урахуванням сировинної орієнтації національної економіки, сучасної практики правозастосування та викликів, спричинених воєнним станом.

У першому розділі встановлено, що міжнародна торгівля є ключовим середовищем виникнення та розвитку трансфертного ціноутворення, оскільки саме у зовнішньоекономічних операціях виникають ризики маніпулювання цінами з метою перерозподілу прибутку. Доведено, що принцип «витягнутої руки», закріплений у рекомендаціях ОЕСР, залишається фундаментальним інструментом забезпечення податкової нейтральності та справедливого розподілу податкових надходжень між юрисдикціями. Водночас його практичне застосування вимагає глибокого економічного аналізу, зокрема функцій, ризиків і активів сторін операції, без чого неможливо адекватно оцінити ринковість умов контрольованих операцій.

У другому розділі проаналізовано вплив сировинної орієнтації економіки України на податкові ризики у сфері трансфертного ціноутворення. Встановлено, що експорт зернових культур, олійних, мінеральних добрив, металів та іншої продукції первинної переробки, а також імпортозалежність від палива, добрив і енергоресурсів формують підвищений рівень чутливості платників податків до коливань світових цін і валютних курсів. Це створює передумови для використання складних ланцюгів постачання із залученням трейдерів та компаній у низькоподаткових юрисдикціях, що підвищує ризики розмивання податкової бази.

Аналіз індивідуальних податкових консультацій і судової практики показав, що ключовими проблемами правозастосування залишаються вибір пріоритетного методу трансфертного ціноутворення, обґрунтування джерел інформації та визначення релевантної дати для зіставлення цін. На прикладі справи гучних справ Ostchem і Ferrexpo як точку зламу практики та справи

№160/3387/22 за позовом АТ «Дніпроазот» продемонстровано, що формальна наявність документації з ТЦУ не гарантує відсутності донарахувань, якщо порушено методологію застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Позиція Верховного Суду у цій справі підтвердила пріоритет оцінки цін на дату здійснення контрольованої операції (момент переходу права власності), обмеженість використання біржових котирувань і регуляторних документів як джерел цін та необхідність високого рівня зіставності операцій. Ця справа має фундаментальне значення для практики ТЦУ у сировинних операціях і може використовуватися платниками податків та податковими консультантами як орієнтир у подальшій роботі.

У третьому розділі визначено напрями вдосконалення податкового регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням. Обґрунтовано, що в умовах війни експортно-імпортні операції зазнають додаткових викликів, пов’язаних із порушенням логістики, зростанням витрат, нестабільністю валютного курсу та нерівномірним впливом бойових дій на регіони України. Платники податків, які добросовісно продовжують господарську діяльність у прифронтових та ризикових зонах, об’єктивно несуть підвищені фінансові втрати, що потребує більш гнучкого підходу з боку держави, зокрема у вигляді цільових податкових стимулів або врахування цих факторів під час аналізу контрольованих операцій.

Особливу увагу в роботі приділено інституту попередніх цінових угод (АРА) як потенційному інструменту зниження податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення. Встановлено, що, попри нормативне закріплення процедури АРА в Україні, її практичне застосування залишається обмеженим не лише через складність і тривалість адміністративних процедур, а й через об’єктивну неможливість довгострокового прогнозування економічних показників. В умовах воєнного стану, порушення логістичних ланцюгів, суттєвої волатильності сировинних ринків і валютних коливань погодження стабільних параметрів ціноутворення на декілька років наперед є істотно ускладненим. Водночас у середньо- та довгостроковій перспективі, з

урахуванням післявоєнного відновлення економіки, розвиток механізмів двосторонніх і багатосторонніх АРА може набути практичного значення для великих експортерів, оскільки здатний забезпечити більшу передбачуваність податкових наслідків та знизити ризики подвійного оподаткування у міжнародній торгівлі.

Доведено також зростаючу роль цифрових інструментів податкового контролю, зокрема системи Big Data ТР ДПС України. Використання великих масивів даних, ризикоорієнтованих алгоритмів і автоматизованого аналізу дозволяє підвищити прозорість, зменшити вплив людського фактору та змістити акцент з репресивного контролю на превентивний податковий комплаєнс. Такий підхід відповідає цілям Національної стратегії доходів і європейським тенденціям цифровізації податкового адміністрування.

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що трансфертне ціноутворення відіграє ключову роль у забезпеченні справедливого оподаткування міжнародної торгівлі України, особливо в сировинних галузях. Ефективність цієї системи залежить від поєднання чітких нормативних правил, якісного економічного аналізу, сталої судової практики та сучасних інформаційно-аналітичних інструментів. В умовах війни податкове регулювання ТЦУ має не лише фіскальну, а й стабілізаційну функцію, сприяючи збереженню економічної активності, підтримці відповідального бізнесу, фінансовій стійкості держави та захисті національних інтересів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: [Електронний ресурс]. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2422 (дата звернення: 25.12.2025).
2. Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб / Настанови ОЕСР. 2010.
3. Історія міжнародних економічних відносин: Курс лекцій / І. М. Грабинський, І. В. Михайляк, Л. А. Українець та ін. За ред. проф. І.М. Грабинського / ЛНУ ім. Івана Франка. – Львів: НВФ «Українські технології», 2013. – 340 с. URL: https://intrel.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/09/History-of-International-Economic-Relations.pdf
4. Blakey, Roy G. (1928), «The Revenue Act of 1928», The American Economic Review, Vol. 18, No. 3, pp. 429–48 URL: http://www.jstor.org/stable/1810344
5. Трансфертне ціноутворення : навчальний посібник / М. О. Скорик, Г. В. Грищук. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2024. – 144 с.
6. Презентаційні матеріали з трансфертного ціноутворення: Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (грудень 2025 року) URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyni-materiali/963305.html
7. Про внесення змін до ПКУ щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 року №№408-VII URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/408-18
8. Про внесення змін до ПКУ щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 28.12.2014 року №72-VIII URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/1797-19
9. Про внесення змін до ПКУ щодо покращення інвестиційного клімату в Україні ціноутворення : Закон України від 21.12.2016 року №1797-VIII URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/1797-19

10. Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07.12.2017 року №2245-VIII URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/2245-19
11. Про внесення змін до ПКУ та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23.11.2018 року №2628-VIII URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/2628-19
12. Про внесення змін до ПКУ щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві зборів : Закон України від 16.01.2020 року №466-IX URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/466-20
13. Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 14.12.2021 року №1946-IX URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/1946-20
14. Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки : Закон України від 20.03.2023 року №2970-IX URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20/stru/conv
15. Про внесення змін до ПКУ щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства : Закон України від 18.06.2024 року №3813-IX URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/3813-20
16. Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 року №381 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/381-2015-%D0%BF
17. Про затвердження Порядку визначення середньозваженого значення показника рентабельності для зіставної юридичної особи для цілей

трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 року №191 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/191-2017-%D0%BF

18. Про затвердження переліку організаційно-правових форм: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 року №480 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/480-2017-%D0%BF
19. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 року №1045 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/1045-2017-%D0%BF
20. Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616 : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 року №1221 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/1221-2020-%D0%BF
21. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства Фінансів України від 14.08.2015 року № 706 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text
22. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.2015 року № 897 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text
23. Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції: Наказ Міністерства Фінансів України від 18.01.2016 року № 8 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text
24. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» : Наказ Міністерства

Фінансів України від 10.03.2016 року № 344 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text

25. Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення : Наказ Міністерства Фінансів України від 13.07.2017 року № 629 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-17
26. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : Наказ Міністерства Фінансів України від 14.12.2020 року № 764 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/z0155-21
27. Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній : Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2020 року № 839 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/z0278-21
28. Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами : Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2020 року № 840 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/z0095-21
29. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» : Наказ Міністерства Фінансів України від 18.01.2022 року № 19 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/z0662-22
30. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн : Наказ Міністерства Фінансів України від 16.04.2022 року № 118 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/z0606-22
31. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення представництвами нерезидентів в Україні : Наказ Міністерства Фінансів України від 16.08.2019 року №345 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0067201-21

32. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства Фінансів України від 08.02.2021 року № 67 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0238201-21
33. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 ПКУ : Наказ Міністерства Фінансів України від 14.05.2021 року №266 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0266201-21
34. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо тимчасового зупинення перебігу строків надання платниками податків відповідей на запити контролюючих органів щодо подання документації з трансфертного ціноутворення : Наказ Міністерства Фінансів України від 20.08.2021 року №478 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0478201-21
35. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо заповнення Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.08.2021 року №479 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0479201-21
36. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.08.2021 року №480 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0480201-21
37. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо практичного застосування комплексу норм стосовно наявності «розумної економічної причини (ділової мети)» під час проведення перевірок контролюючими органами : Наказ Міністерства Фінансів України від 13.01.2022 року №11 URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/v0011201-22
38. Агроекспорт України за перше півріччя 2025 року URL: https://business.diia.gov.ua/news/ahroeksport-ukrainy-za-pershe-pivrichchia-2025-roku

39. КОМІТЕТ з питань аграрної та земельної політики: У 2024 році аграрна продукція склала 59% в загальному експорті, - Комітет з питань аграрної та земельної політики URL: https://komagropolit.rada.gov.ua/news/main_news/75828.html
40. Український аграрний експорт у 2024 році: зростання поставок попри війну URL: https://propozitsiya.com/news/ukrayinskyy-ahrarnyy-eksport-u-2024-rotsi-zrostannya-postavok-popry-viynu
41. OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [Електронний ресурс]. OECD Publishing (Paris). URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/07/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_g1g71100/tpg-2017-en.pdf
42. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. URL : https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinationalenterprises-and-tax-administrations-20769717
43. Конвенції BEPS MLI URL : https://mof.gov.ua/uk/mli-441
44. План дій BEPS в Україні URL : https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/
45. План дій BEPS. Або як протидіяти виведенню прибутку до «сприятливих» податкових юрисдикцій / Державна податкова служба України URL : https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-395333.html
46. Процедура попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях (APA) URL : https://wvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/754347.html
47. Дані Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій URL : https://cabinet.tax.gov.ua/registers/ipk
48. Єдиний державний реєстр судових рішень URL : https://reyestr.court.gov.ua/

49. ДПС впровадила IT-рішення Big Data ТР URL :https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/847849.html
50. Інформаційна цифрова платформа актуальних новин та експертних матеріалів URL : https://worldbank.org.ua
51. Державна податкова служба України URL : https://tax.gov.ua/
52. Міністерство фінансів України URL : https://mof.gov.ua/uk/
53. Верховна Рада України URL : https://www.rada.gov.ua/
54. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text

ДОДАТКИ

Додаток А

Хронологічна послідовність розвитку міжнародної торгівлі

Історичний період	**Характерні риси міжнародної торгівлі**	**Значення для подальшого розвитку**
Давні цивілізації (III тис. до н.е. – V ст.)	Міжнародна торгівля носила епізодичний і локальний характер та ґрунтувалася на натуральному обміні й примітивних товарно-грошових відносинах. Об’єктами торгівлі були дефіцитні або унікальні ресурси (метали, спеції, тканини, сіль). Торговельні операції здійснювалися через сухопутні та морські маршрути, а обмін мав міжрегіональний, а не системний характер.	Сформовано перші передумови-ни міждержано-вого товарного обміну
Середньовіччя (V–XV ст.)	Торгівля набула більш регулярного характеру завдяки розвитку ярмарків, купецьких гільдій та торговельних союзів. Переважала торгівля предметами розкоші та сировиною. Міжнародні економічні зв’язки залишалися фрагментарними, однак почали формуватися сталі торговельні напрямки між Європою, Азією та Близьким Сходом.	Роль торгівлі посилюється у формуванні економічних зв’язків між державами
Епоха Великих географічних відкриттів (XV–XVII ст.)	Відбулося суттєве розширення географії міжнародної торгівлі. Формується світовий ринок товарів, виникають колоніальні торговельні системи. Міжнародна торгівля починає відігравати ключову роль у накопиченні капіталу та формуванні світового поділу праці.	Спостерігається перехід від регіональної до світової міжнародної торгівлі
Період меркантилізму та раннього капіталізму (XVII–XVIII ст.)	Міжнародна торгівля активно регулюється державою. Домінують протекціоністські заходи, обмеження імпорту та стимулювання експорту. Торгівля розглядається як засіб накопичення національного багатства через позитивне сальдо платіжного балансу.	Формування економічної політики у сфері зовнішньої торгівлі

Продовження додатка А

Промислова революція (кінець XVIII – XIX ст.)	Різке зростання обсягів міжнародної торгівлі внаслідок масового промислового виробництва. Торгівля набуває системного характеру, формується стабільний попит на сировину та ринки збуту готової продукції. Розвиваються транспорт, банківська система та міжнародні розрахунки.	Інституційне та технологічне закріплення міжнародної торгівлі
Класичний період теорій міжнародної торгівлі (XIX ст.)	Міжнародна торгівля теоретично обґрунтовується як взаємовигідний процес. Поширюються ідеї економічного лібералізму, зниження митних бар'єрів і вільного руху товарів.	Формування теоретичної бази сучасної міжнародної торгівлі
Перша половина XX ст.	Міжнародна торгівля зазнає значних обмежень через війни, економічні кризи та протекціонізм. Спостерігається зниження обсягів світової торгівлі та дестабілізація економічних зв'язків.	Усвідомлення необхідності міжнародної координації економічної політики
Післявоєнний період (1945–1970-ті рр.)	Відбувається відновлення та інституціоналізація міжнародної торгівлі. Створюються міжнародні економічні організації, знижується рівень торговельних бар'єрів, розвивається багатостороння торгова система.	Закріплення міжнародних правил і принципів торгівлі
Кінець XX ст.	Міжнародна торгівля дедалі частіше здійснюється в межах міжнародних компаній. Зростає частка внутрішньокорпоративної торгівлі, формується глобальна спеціалізація підрозділів у різних країнах.	Виникнення передумов сучасного трансфертного ціноутворення
Початок XXI ст.	Міжнародна торгівля інтегрується в глобальні ланцюги доданої вартості. Значну роль відіграють послуги, цифрові продукти та нематеріальні активи. Зростає податкове та правове регулювання операцій між пов'язаними особами.	Актуалізація трансфертного ціноутворення як податкового інструменту

Джерело: складено автором на основі джерела [3]

Додаток Б

Назва нормативного документа	**Номер та дата нормативного документа**
Наказ Мінфін України «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення»	№ 706 від 14.08.2015 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств»	№ 897 від 20.10.2015 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції»	№ 8 від 18.01.2016 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»»	№ 344 від 10.03.2016 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» та Вимог до його (її) складення»	№ 629 від 13.07.2017 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній»	№ 764 від 14.12.2020 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми та Порядку складання Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній»	№ 839 від 31.12.2020 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження форми та Порядку подання Повідомлення про укладання форвардного, ф'ючерсного контракту або контракту на здійснення операцій з сировинними товарами»	№ 840 від 31.12.2020 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки»»	№ 19 від 18.01.2022 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн»	№ 118 від 16.04.2022 року

Продовження додатка Б

Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення представництвами нерезидентів в Україні»	№ 345 від 16.08.2019 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення»	№ 67 від 08.02.2021 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування окремих положень статті 39 ПКУ»	№ 266 від 14.05.2021 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо тимчасового зупинення перебігу строків надання платниками податків відповідей на запити контролюючих органів щодо подання документації з трансфертного ціноутворення»	№ 478 від 20.08.2021 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо заповнення Повідомлення про участь у міжнародній групі компаній»	№ 479 від 20.08.2021 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо питань оподаткування доходів нерезидентів, що прирівнюються до дивідендів»	№ 480 від 20.08.2021 року
Наказ Мінфін України «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо практичного застосування комплексу норм стосовно наявності «розумної економічної причини (ділової мети)» під час проведення перевірок контролюючими органами»	№ 11 від 13.01.2022 року

Джерело: складено автором на основі [21-37]

Додаток В

2428/ІПК/99-00-23-02-01-06 дата реєстрації 11.08.2023

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо правильності визначення бази порівняння ціни контрольованої операції (далі – КО) з котирувальними цінами та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу ІІ Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах компетенції повідомляє.

У зверненні, Товариство зазначило, що користується інформаційно-аналітичним продуктом який надає інформацію про ринкові ціни два рази на місяць. У зв'язку з цим, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

1. У разі подання Товариством повідомлення про укладання контракту із сировинними товарами з датою, наприклад, 25 число місяця, то Товариство повинне зрівнювати ціну контракту з котирувальними цінами за період з 1 по 15 число місяця чи з котирувальними цінами за період з 16 по 30/31 число місяця?

2. У разі подання повідомлення про укладання контракту із сировинними товарами з датою, наприклад, 16 число місяця, то Товариство повинне зрівнювати ціну контракту з котирувальними цінами за період з 1 по 15 число місяця чи з котирувальними цінами за період з 16 по 30/31 число місяця?

3. У разі відсутності повідомлення про укладання контракту із сировинними товарами, при даті переходу права власності й відвантаження, наприклад, 25 число місяця, при доведені відповідності ціни КО принципу «витягнутої руки» Товариство повинне зрівнювати ціну контракту з котирувальними цінами за період, який є перед датою переходу права власності й відвантаження, тобто за період з 1 по 15 число місяця чи з котирувальними цінами за період з 16 по 30/31 число місяця?

Відповідно до абзацу 8 підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу І Кодексу центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, може визначати

відповідно до вимог та методів, передбачених статтею 39 Кодексу, окремі порядки встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів

Продовження додатка В

принципу «витягнутої руки». У разі затвердження таких порядків, встановлення відповідності умов КО принципу «витягнутої руки» для КО з сировинними товарами здійснюється платниками податків і контролюючими органами з урахуванням вимог відповідного порядку.

З 01.01.2023 набрали чинності Порядки встановлення відповідності умов КО щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16.06.2022 за № 662/37998 (далі – Наказ № 19).

Застосування даних Порядків поширюється на КО з сировинними товарами, перелік яких затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 № 1221 «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 № 616».

Відповідно до підпункту 2) пункту 6 глави 5 розділу ІІ Порядку встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний), затвердженого Наказом № 19, найближчою датою до дати ціноутворення, яка використовується для порівняння ціни КО з ціною зіставних неконтрольованих операцій/котирувальними цінами, є дата такого узгодження, підтверджена повідомленням про укладання договору (контракту) із сировинними товарами, а у разі відсутності зіставних неконтрольованих операцій/котирувальних цін за цей день – найближча дата перед датою договору (контракту), вказаною в такому повідомленні.

Згідно з підпунктом 4) пункту 6 глави 5 розділу ІІ Порядку встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний), затвердженого Наказом № 19, якщо платник податків не направив повідомлення про укладання договору

(контракту) контролюючий орган та платник податків проводять порівняння ціни КО із
зіставними неконтрольованими операціями/котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета КО або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно

від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої КО.

Важливо зазначити, що вказані Порядки не встановлюють нового регулювання, а якісніше розкривають мету та принципи контролю за трансфертним ціноутворенням.

Отже, встановлення відповідності умов КО, щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» фактично може проводитись платниками податків і контролюючими органами за логічними та послідовними правилами, зазначеними в Порядках, також у ретроспективі.

Таким чином, враховуючи вищевикладене, слід зазначити наступне.

Щодо питання 1

Якщо датою укладання контракту із сировинними товарами, про який подано повідомлення, є 25 число, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 1 по 15 число місяця;

Щодо питання 2

Якщо датою укладання контракту із сировинними товарами, про який подано повідомлення, є 16 число, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 1 по 15 число місяця;

Щодо питання 3

Якщо платник податків не направив повідомлення про укладання контракту із сировинними товарами, проте дата переходу права власності й відвантаження була в один день – 25 числа, то для порівняння цін необхідно керуватися цінами за період з 16 по 30/31 число місяця.

Крім того, необхідно зазначити, що відповідно до підпункту 39.5.3.2 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, контролюючий орган

має можливість змінити джерела інформації, використані платником податків, у разі якщо буде доведено, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II Кодексу).

Додаток Г

3283/ІПК/99-00-21-02-03-06 від 02.10.2023

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення щодо надання індивідуальної податкової консультації з питань укладання форвардного або ф'ючерсного контракту на здійснення операцій з сировинними товарами та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах компетенції повідомляє.

У своєму зверненні платник податків повідомив, що практична необхідність отримання індивідуальної податкової консультації полягає в необхідності формування чіткого розуміння щодо обсягу податкових обов'язків платника податків.

Як зазначено у зверненні платника податків у його діяльності мають місце контрольовані операції з нерезидентами з купівлі-продажу товарів, які входять до переліку сировинних товарів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 № 1221 «Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 № 616».

Враховуючи вищезазначене, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з таких питань:

1. На яку дату буде проводитися порівняння цін на підставі інформації про форвардні або ф'ючерсні ціни: на найближчу до дати укладення відповідного контракту, відповідно до підпункту 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу (з умовою своєчасної реєстрації контракту) чи на дату поставки, якщо дата поставки не відповідає даті, зазначеній в договорі та повідомлені про укладання форвардного або ф'ючерсного контракту (далі – Повідомлення) через об'єктивні обставини, спричинені військовою агресією?

2. Якщо на дату поставки/укладення договору протягом 2022 року відсутні котирувальні ціни на відповідний товар у рекомендованих ДПС

джерелах інформації, а також інших джерелах інформації та відсутні внутрішні співставні операції з непов'язаними особами, чи буде це достатнім обґрунтуванням неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни та використання методів рентабельності?

3. У разі відсутності котирувальної ціни на дату ціноутворення/поставки у зовнішніх джерелах інформації, який період доцільно вважати найближчим до дати ціноутворення/поставки? Якщо, наприклад, дата ціноутворення/поставки 5 травня 2022 року, а найближча котирувальна ціна доступна на 24 лютого 2022 року, чи може 24 лютого 2022 року вважатися найближчою датою, для цілей здійснення порівняльного аналізу?

4. Компанія заключила форвардний контракт з терміном поставки від 45 днів і більше, при цьому Повідомлення було зареєстровано. Чи будуть вважатися умови здійснення контрольованих операцій зіставними, якщо котирувальні ціни в зовнішніх джерелах доступні тільки для контрактів з більш короткими строками постачання на умовах спот (до 40 днів на умовах FOB, до 25 днів на умовах CPT)? Чи доцільно використовувати інший метод трансфертного ціноутворення у випадку відсутності в зовнішніх джерелах інформації котирувальних цін для контрактів на умовах форвард із зіставними з контрольованою операцією строками постачання?

5. Чи допускається в операціях з сировинними товарами комбінування різних методів протягом звітного року, наприклад, при наявності котирувальних цін у рекомендованих ДПС джерелах інформації у деяких операціях використовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни, а при відсутності котирувальних цін застосовувати до цих операцій методи, що ґрунтуються на аналізі рентабельності?

6. Чи доцільно використовувати зовнішні рекомендовані джерела інформації (Інформаційно-аналітичні продукти Державного підприємства

«Держзовнішінформ», Інформаційно-аналітичні продукти Державного підприємства «Укрпромзовнішекспертиза») або інші доступні джерела

Продовження додатка Г

інформації (відсутні в переліку рекомендованих), що містять котирувальні ціни на сировинні товари, у випадку, якщо в цих джерелах відсутня або є закритою методологія формування котирувальних цін (строки постачання, умови постачання, якісні характеристики товарів, умови здійснення платежів, підтвердження того, що угоди здійснені з непов'язаними особами)?

7. Чи будуть фактичні умови постачання відповідати умовам зареєстрованого Повідомлення, якщо 90% товару було поставлено згідно умов, зазначених в Повідомленні, а у зв'язку з військовим станом 10% обсягу товару було поставлено із запізненням і/або на інших умовах постачання? На яку дату в такому випадку має бути здійснений порівняльний аналіз?

8. Чи вважається Повідомлення таким, що не відповідає фактичним умовам постачання, якщо помилково у Повідомленні було вказано інший номер контракту?

9. Скільки зовнішніх джерел інформації платник податку має проаналізувати з метою застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для сировинних товарів, для того щоб впевнитися, що зовнішні джерела інформації не містять котирувальних цін на зіставних умовах і доцільно використовувати інші методи трансфертного ціноутворення для доведення відповідності контрольованих операцій «принципу витягнутої руки»?

10. Контролюючий орган наприклад здійснив аналіз контрольованих операцій з експорту агропродукції платника податків на відповідність «принципу витягнутої руки», використавши джерело Argus Media, що відсутнє у переліку рекомендованих для цілей аналізу операцій з експорту агропродукції. При цьому платник податків для цілей такого порівняльного аналізу використав Refinitiv Eikon, що міститься в переліку рекомендованих джерел інформації, при цьому у платника податків не має доступу до продуктів Argus Media. Чи має право контролюючий орган використовувати для аналізу

операцій контрольованих операцій платника податків на відповідність «принципу витягнутої руки» продукти інших цінових агентств, якщо платник податку

Продовження додатка Г

використав інше джерело? Чи зобов'язаний контролюючий орган на запит платника податків надати інформацію про котирувальні ціни із джерел, які використані контролюючим органом?

11. Яким чином застосовувати коригування на відмінності у строках постачання, що передбачені порядком встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки», який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16.06.2022 за № 662/37998, якщо у платника податків відсутні внутрішні зіставні операції, або якщо строк постачання в зовнішньому джерелі складає 30 днів, а строк постачання у контрольованій операції 60 днів?

Щодо питань 1, 3, 7, 8

Згідно з підпунктом 39.3.3.5 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу платник податків, що здійснює контрольовані операції із сировинними товарами, повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, про укладення відповідного договору (контракту) за формою та в порядку, передбаченими підпунктом 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Направлення платником такого Повідомлення є підтвердженням того, що узгодження суттєвих умов договору (контракту), зокрема характеристик та ціни товарів, обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності, здійснювалося сторонами контрольованої операції на момент укладення такої угоди.

Відповідно до абзацу 8 підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, може визначати

відповідно до вимог та методів, передбачених статтею 39 Кодексу, окремі порядки встановлення відповідності умов контрольованих операцій щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки». У разі затвердження таких

порядків, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» для контрольованої операції з сировинними товарами здійснюється платниками податків і контролюючими органами з урахуванням вимог відповідного порядку.

Наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19 «Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки», який зареєстрований в Міністерстві юстиції України 16.06.2022 за № 662/37998, затверджено «Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (загальний)» (далі – Порядок), який набрав чинності з 01.01.2023 року.

Вказаний Порядок не встановлює нового регулювання, а якісніше розкриває мету та принципи контролю за трансфертним ціноутворенням. Таким чином, встановлення відповідності умов контрольованих операцій щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» фактично може проводитись платниками податків і контролюючими органами за логічними та послідовними правилами, зазначеними в Порядку, а також в ретроспективі.

Відповідно до пункту 6 статті 5 Розділу II Порядку визначення дати для здійснення аналізу трансфертного ціноутворення здійснюється з урахуванням таких особливостей:

1) якщо інформація, зазначена у Повідомленні, узгоджується із фактичною поведінкою сторін або з іншими фактами контрольованої операції, порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами з непов’язаними особами, та/або з котирувальними цінами проводиться на

найближчу дату до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції;

2) найближчою датою до дати ціноутворення, яка використовується для порівняння ціни контрольованої операції з ціною зіставних неконтрольованих операцій/котирувальними цінами, є дата такого узгодження, підтверджена

Продовження додатка Г

Повідомленням, а у разі відсутності зіставних неконтрольованих операцій/котирувальних цін за цей день – найближча дата перед датою договору (контракту), вказаною в такому Повідомленні;

3) якщо методики цінового агентства передбачають певні особливості публікації котирувальних цін (у тому числі премій та надбавок), то порівняння таких котирувальних цін (у тому премій та надбавок) з ціною контрольованої операції здійснюється з урахуванням цих особливостей;

4) контролюючий орган та платник податків проводять порівняння ціни контрольованої операції із зіставними неконтрольованими операціями/котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції, якщо:

платник податків не направив Повідомлення, або

інформація, зазначена в Повідомленні, не відповідає договірним умовам, або

сторонами операції після направлення Повідомлення будуть внесені зміни до умов договору (контракту) щодо характеристик, ціни, загальної вартості, кількості та обсягу товарів, умов постачання та оплати, відповідальності сторін, або

умови такого договору (контракту) не узгоджуються з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення.

У разі відсутності внутрішніх зіставних неконтрольованих операцій/ котирувальних цін на дату переходу права власності/ дату відвантаження товару, проводиться порівняння цін на найближчу дату перед датою переходу права власності/відвантаження. Як виняток, порівняння може проводитись на дату після дати переходу права власності/ відвантаження, якщо вона найближча.

Продовження додатка Г

Якщо 10% обсягу товару було поставлено із запізненням і/або на інших умовах постачання, то вважається, що умови договору (контракту), що зазначені в Повідомленні, не узгоджуються з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення, тому порівняльний аналіз має бути здійснений на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або на дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції.

Якщо у Повідомленні було вказано інший номер контракту, то Повідомлення вважається таким, що не відповідає договірним умовам.

Довідково повідомляємо, що окремі питання застосування норм податкового законодавства, які регулюють питання заповнення та подання Повідомлення, роз’яснюються в Узагальнюючій податковій консультації, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14 травня 2021 року № 266.

Водночас, кожен конкретний випадок аналізу контрольованих операцій має розглядатись з урахуванням договірних умов, обставин здійснення відповідних операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувалися.

Щодо питань 4 та 11

Пункт 3 статті 6 Розділу II Порядку містить опис визначення зіставних операцій:

1) ідентифікація потенційних зіставних операцій здійснюється шляхом визначення ключових характеристик, яким повинні відповідати будь-які неконтрольовані операції/ котирувальні ціни з метою оцінки їх як потенційно зіставних;

2) при цьому не допускається, щоб інформація про неконтрольовані операції/ котирувальні ціни, які є ідентичними контрольованій операції, була

Продовження додатка Г

відхилена просто тому, що якийсь критерій зіставності не дотримується в повному обсязі;

3) детальну інформацію щодо умов, що визначають котирувальні ціни на певні сировинні товари, та вказівки щодо їх порівняння з умовами контрольованої операції наведено в окремих порядках встановлення відповідності умов контрольованих операцій щодо певних сировинних товарів принципу «витягнутої руки»;

4) у разі наявності між умовами контрольованої операції та умовами неконтрольованих операцій або умовами, що визначають котирувальну ціну на сировинні товари, значних відмінностей, що суттєво впливають на ціну угод із сировинними товарами, здійснюються відповідні коригування;

5) у випадках, коли неможливо знайти інформацію про зіставні операції та/або здійснити відповідні коригування, застосовується інший метод трансфертного ціноутворення (розділ III Порядку);

6) приклад неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для встановлення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки» наведено в пункті 1 додатку до Порядку.

Відповідно до пункту 6 статті 7 Розділу II Порядку коригування відмінностей у строках поставки застосовуються:

1) у разі наявності відмінностей у строках поставки контрольованої операції з сировинними товарами та строками поставки у зіставних операціях допускається згладжування цього фактору шляхом застосування діапазону цін за період до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції та зазначеної у повідомленні, який розраховується як різниця між строком поставки зіставних операцій та фактичним строком поставки;

2) розрахунок діапазону цін за цей період проводиться згідно з Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей

Продовження додатка Г

трансфертного ціноутворення, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 04 червня 2015 року № 381;

3) приклад коригування відмінностей у строках поставки наведено в пункті 2 додатку до Порядку.

Звертаємо увагу, що в загальнодоступних джерелах інформації є котирувальні ціни, як за умовами спотових контрактів (з незначним терміном виконання), так і за умовами форвардних контрактів (із збільшеним терміном виконання). Доцільно обирати ті джерела інформації, які публікують ціни на більш зіставних умовах операцій та використання яких не потребують проведення додаткових коригувань.

Враховуючи вищезазначене, у разі наявності між умовами контрольованої операції та умовами неконтрольованих операцій або умовами, що визначають котирувальну ціну на сировинні товари незначних відмінностей у строках постачання, допускається згладжування, шляхом застосування діапазону цін за період до дати ціноутворення, узгодженої сторонами контрольованої операції та зазначеної у Повідомленні, який розраховується як різниця між строком поставки зіставних операцій та фактичним строком поставки. Розрахунок діапазону цін за цей період проводиться згідно з Порядком розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого

діапазону для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 381. Приклад коригування відмінностей у строках поставки наведено в пункті 2 додатка до Порядку.

Щодо питань 6, 9, 10

Згідно з абзацом шостим підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднює рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін на своєму офіційному веб-порталі до початку звітного року.

Продовження додатка Г

Державна податкова служба України 08.12.2022 року відповідно до підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу оприлюднила на своєму офіційному веб-порталі рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін (далі – Перелік).

Зазначений Перелік є складовою механізму визначення дотримання принципу «витягнутої руки» по операціях з сировинними товарами, що визначений підпунктом 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу та направлений на забезпечення виконання вимог щодо використання методу порівняльної неконтрольованої ціни.

Кодекс визначає рекомендаційний характер та невиключність Переліку з метою забезпечення дотримання методології аналізу та визначення відповідності принципу «витягнутої руки» та не обмежує платника податків у виборі будь-якого джерела, інформація якого про котирувальні ціни, що використовуватиметься для порівняння, відповідатиме умовам зіставності, визначеним підпунктом 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу.

Джерела інформації, що використовуються для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» визначені підпунктом 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу.

Відповідно до підпункту 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу І Кодексу платник податків та контролюючий орган можуть використовувати: зокрема:

а) інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

б) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

в) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків з дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про

Продовження додатка Г

зіставні операції та осіб, за умови що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу;

г) інформацію, отриману контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод.

Кодексом та Порядком не визначено кількості зовнішніх джерел інформації, що мають бути проаналізованими, з метою застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для сировинних товарів, для того щоб впевнитися, що зовнішні джерела інформації не містять котирувальних цін на зіставних умовах і доцільно використовувати інші методи трансфертного ціноутворення для доведення відповідності контрольованих операцій «принципу витягнутої руки», натомість пунктом 2 статті 7 Розділу ІІІ Порядку визначено, що ідентифікація потенційних зіставних операцій здійснюється шляхом визначення ключових характеристик, яким повинні відповідати будь-які неконтрольовані операції з метою оцінки їх як потенційно зіставних.

Згідно з підпунктом 39.5.3.2 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу І Кодексу, якщо платник податків з метою встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за методами, визначеними пунктом 39.3 статті 39 розділу І Кодексу, використав джерела

інформації, передбачені підпунктом 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, контролюючий орган використовує ті самі джерела інформації, якщо не доведено, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій.

Крім того підпункт 39.5.3.3 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу передбачає, що для зіставлення з метою оподаткування умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій контролюючий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема інформацію, доступ до якої наявний тільки у органів державної влади).

Вимоги цього підпункту не стосуються податкової інформації, отриманої контролюючим органом під час проведення перевірки з питань дотримання

Продовження додатка Г

платником податків принципу «витягнутої руки» відповідно до підпункту 39.5.2.13 підпункту 39.5.2 пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу.

Враховуючи вищезазначене, контролюючий орган має право використовувати для аналізу операцій контрольованих операцій платника податків на відповідність «принципу витягнутої руки» продукти інших цінових агентств, відмінні від того, що використав платник податку, за умови доведення, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій. При цьому можуть бути використані будь-які загальнодоступні інформаційні джерела, зокрема доступ до яких наявний не тільки у органів державної влади.

Щодо питань 2, 5

Підпунктом 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу встановлено, що для контрольованих операцій з сировинними товарами встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Для цілей цього підпункту під сировинними товарами розуміються товари, для яких непов’язані особи у якості орієнтира (еталона) для встановлення ціни неконтрольованих операцій використовують котирувальні ціни. Перелік сировинних товарів визначається Кабінетом Міністрів України.

Під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для контрольованих операцій із сировинними товарами порівняння ціни контрольованої операції може проводитись із ціною зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами з непов’язаними особами, та/або з котирувальними цінами.

Відповідно до пункту 1 статті 1 Розділу III Порядку застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни обов'язкове для визначення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки». Цей метод, як правило, найбільш точно відображає вартість сировинних

Продовження додатка Г

товарів, які використовуються в таких операціях, оскільки з більшою ймовірністю буде відображено вартість, створювану в результаті видобутку та виробництва сировинних товарів, що виникають в результаті діяльності в гірничодобувній промисловості і пов'язаній з нею діяльністю з переробки, або вартість, створювану в результаті виробництва сільськогосподарської продукції або продукції, одержуваної з неї. Вартість таких сировинних товарів залежить не тільки від функцій, які виконуються сторонами операції, але і від самостійної цінності фактичного товару, яка пов'язана з його базовими характеристиками, що не можуть бути належним чином враховані в інших методах трансфертного ціноутворення. Наприклад, методи, засновані виключно на аналізі рентабельності деяких конкретних функцій, що здійснюються в цьому процесі, можуть не враховувати вартість конкретних активів, які використовуються в поєднанні з деякими чинниками зіставності, такими як цінні землі, які використовуються для виробництва сільськогосподарських товарів в поєднанні з відповідними погодними умовами, або вартість ліцензії на видобування корисних копалин, яка дозволяє власнику такої ліцензії

видобувати таку корисну копалину. Крім того, між виробниками таких товарів і закупівельними організаціями можуть сформуватися особливі відносини, які можуть бути прирівняні до цінних відносин з постачальниками, які також можуть представляти собою цінні активи, що мають значення для аналізу зіставності.

У випадках, коли застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни неможливе та необхідне застосування платником податків для встановлення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу «витягнутої руки» іншого, найбільш доцільного, методу за даних обставин, наприклад, методу ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку або розподілення прибутку, відповідно до підпункту 39.3.3.8 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу І Кодексу платник податків у документації з трансфертного ціноутворення повинен:

Продовження додатка Г

обґрунтувати неможливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни або те, що метод порівняльної неконтрольованої ціни не є найбільш доцільним щодо фактів та обставин здійснення контрольованої операції;

зазначити інформацію про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу постачання таких товарів від виробника (постачальника) до першої непов'язаної особи або особи – нерезидента, який не відповідає критеріям, визначеним підпунктами «в» – «г» підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу І Кодексу. Інформація має містити дані про рівень показників рентабельності цих осіб, які є найбільш доцільними, виходячи із фактів та обставин їх діяльності у ланцюгу постачання.

У разі коли платник податків не надасть такої інформації, контролюючий орган має право самостійно визначити рівень ціни контрольованої операції, що відповідає принципу «витягнутої руки», за методом порівняльної

неконтрольованої ціни з урахуванням вимог підпункту 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Щодо питання достатнього обґрунтування неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни та використання методів рентабельності варто зазначити, що Кодексом передбачена можливість застосування платниками податків всіх методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за умови обґрунтування неможливості застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни, який є обов'язковим для операцій із сировинними товарами, при цьому кожен конкретний випадок застосування чи не застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни для контрольованих операцій із сировинними товарами має розглядатись з урахуванням договірних умов, обставин здійснення відповідних операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувалися.

Продовження додатка Г

Водночас кожен конкретний випадок застосування положень Кодексу здійснюється на підставі аналізу фактів і обставин окремої контрольованої операції.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 глави 3 розділу II Кодексу).