Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Муляр Артем Євгенович

Курс/група ОММ-24-1

Тема кваліфікаційної роботи

Міжнародне податкове планування та боротьба з ухиленням від сплати податків

П.І.Б. наукового керівника Тучак Т. В.

Дата захисту: 05.02.2026

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 91,96 %. 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) 8, 04 %, цитат 13,72 %.

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: «Міжнародне податкове планування та боротьба з ухиленням від сплати податків»

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

_____ Муляр
підпис здобувача вищої освіти Артем Євгенович

Науковий керівник

_____ Тучак
підпис керівника Тетяна Володимирівна,
к.е.н., доцент

Гарант освітньо-професійної програми

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

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

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

Ірпінь - 2026

Реєстрація № 4 20.01.26 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

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

Результат захисту 74/С 05.02.26 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

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

Члени комісії:

_____ Лекарь С.Г.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

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

_____ Козаченко Ю.П.
(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	24		
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 пропозиційі зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	42		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	18		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	32		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	74		

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)
74	C	4	05.02.2026	Секарь С.Г. Іванишина О.С. Коваленко Ю.І.

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)

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	24		
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 пропозиційі зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	42		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	9		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	18		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	0		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	32		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	74		

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)
74	C	4	05.02.2026	Секарь С.І. Іванишина О.С. Хоменко Ю.І.

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

Муляр Артем Євгенович

1. Тема кваліфікаційної роботи **«Міжнародне податкове планування та боротьба з ухиленням від сплати податків»**

2. Затверджена наказом ректора від «02» грудня 2024 №1794

3. Строк здачі закінченої роботи 22 грудня 2025

4. Цільова установка

Мета роботи - дослідження сутності міжнародного податкового планування та оцінка інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків.

Об'єкт дослідження – міжнародне податкове планування.

Предмет дослідження – боротьба з ухиленням від сплати податків, що сутнісно впливає та визначає процес міжнародного податкового планування.

Вихідні дані до роботи – норми Податкового кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України, рекомендації ОЕСР і План BEPS, статистичні дані Державної податкової служби України.

5. Перелік графічного матеріалу – 19 рисунків, 6 таблиць.

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

РОЗДІЛ 1. Теоретико-практичні засади міжнародного податкового планування та бор ухиленням від сплати податків

1.1. Сутність та еволюція міжнародного податкового планування

1.2. Міжнародні податкові ініціативи, спрямовані на боротьбу з ухиленням від податків

РОЗДІЛ 2. Аналіз імплементації практичних інструментів в україні міжнародних под ініціатив щодо боротьби з ухиленням від сплати податків

2.1. Інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків, імлементованих в у рамках міжнародних податкових ініціатив

2.2. Ефективність реалізації інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків в міжнародних ініціатив

2.2.1. Контрольовані операції у сфері трансфертного ціноутворення як інструмент бо ухиленням від сплати податків

2.2.2. Оподаткування контрольованих іноземних компаній як інструмент бор ухиленням від сплати податків

2.2.3. Конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування

РОЗДІЛ 3. Проблеми податкового контролю в рамках імплементації міжнародних под ініціатив з боротьби з ухиленням від сплати податків

3.1. Проблемні питання та сучасні виклики трансфертного ціноутворення

3.2. Оцінка законодавчого підґрунтя в Україні для повноцінної імплементації міжн ініціатив

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	15.01.2002
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 _____ Тучак Т.В.
(підпис) (прізвище, ініціал

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

Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти _____ Муляр А.Є.
(підпис) (прізвище, ініціал

ЗМІСТ

ВСТУП 7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ 10
1.1. Сутність та еволюція міжнародного податкового планування 10
1.2. Міжнародні податкові ініціативи, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків 15
Висновки до першого розділу 22
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПРАКТИЧНИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УКРАЇНІ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ ЩОДО БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ 23
2.1. Інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків, імлементованих в Україні в рамках міжнародних податкових ініціатив 23
2.2. Ефективність реалізації інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків в рамках міжнародних ініціатив 27
2.2.1. Контрольовані операції у сфері трансфертного ціноутворення як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків 27
2.2.2. Оподаткування контрольованих іноземних компаній як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків 30
2.2.3. Конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування 34
Висновки до другого розділу 36
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В РАМКАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ З БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ 37
3.1. Проблемні питання та сучасні виклики трансфертного ціноутворення 37
3.2. Оцінка законодавчого підґрунтя в Україні для повноцінної імплементації міжнародних ініціатив 40
3.2.1. Аналіз Закону України № 466-IX у частині інструментів моніторингу за контрольованими операціями 41
3.2.2. Аналіз Закону України № 466-IX у частині інструментів податкового контролю за КІК 44
3.2.3. Аналіз Закону України № 466-IX у частині штучного уникнення статусу постійного представництва 46
Висновки до третього розділу 48
ВИСНОВКИ 50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 53

ВСТУП

Актуальність теми. У 2026 році світова архітектура оподаткування переживає найбільш радикальну трансформацію за останнє сторіччя. Стрімкий розвиток цифрової економіки, тотальна токенізація активів та посилення мобільності капіталу змусили держави переглянути традиційні підходи до формування податкової бази. Міжнародне податкове планування, яке тривалий час було легальним інструментом оптимізації витрат транснаціональних корпорацій, сьогодні опинилося під жорстким тиском глобальних ініціатив з деофшоризації.

Процес глобалізації, який розпочався у великих масштабах наприкінці минулого століття, пропонує компаніям багато можливостей та перспектив у міжнародній економічній діяльності. Наприклад, спрощуються процеси імпорту-експорту, що сприяє легкому доступу до ринків інших країн та спрощує фінансові операції.

Водночас поширення набуло явище трансфертного ціноутворення: продаж послуг, товарів, робіт між пов'язаними особами за внутрішньогруповими цінами, що відхиляються від ринкових, що призводить до зменшення бази оподаткування через визначення неринкових цін. У зв'язку з цим, за певних умов та для запобігання ухиленню від сплати податків, держава визнає такі операції контрольованими та оцінює їхню ціну на відповідність ринковим цінам.

Іноземні уряди об'єднують зусилля та розробляють єдині податкові правила для боротьби з ухиленням від сплати податків компаніями, які порушують правила трансфертного ціноутворення. Такими міжнародними ініціативами є План BEPS та BEPS 2.0.

Останні дослідження міжнародного податкового планування зосереджуються на глобальних реформах, спрямованих на боротьбу з податковим ухиленням та агресивним податковим плануванням, зокрема через ініціативи Pillar 1 і Pillar 2.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі.

Фундаментальними працями всесвітньо визнаних вчених-економістів та

спеціалізованими науковими роботами, які працювали з обраною проблематикою. Оцінка проблематики BEPS як виклика цілями сталого розвитку вивчалось, зокрема на підставі робіт Р. Берда та К. Девіса-Ноземака. К.А. Клаузінга, Т. Бюттнера та М. Тіманна, А. Куріан, В. Чанд, І. Овонджі-Одіда тощо.

З вітчизняних науковців і практиків можна відмітити таких як: Носенко В.Д., Краєвський В.М. , Воробей С.І., Федорченко О.Є. , Олійник Я.В. , Захаров Д.М., Романовска К. , Єфименко Т., Олейнікова Л., Свиридовська А., Долженко І., Олійник Я., Криштопи І., Чухраєва Н., Чусак В.. Роботи зазначених науковців спрямовані на аналіз ефективності впровадження Плану BEPS в Україні та механізмів автоматичного обміну інформацією.

Окремо потрібно відмітити результати досліджень міжнародних аудиторських компаній (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers), що становлять значний науковий інтерес для розроблення рекомендацій з протидії агресивному податковому плануванню. Фахівці Deloitte проводять моніторинг імплементації Pillar 2 для міжнародних компаній. Їхні практичні приклади відіграють важливу роль в оцінці впливу нових правил на структуру бізнес-груп, розробці стратегій податкового планування та наданні рекомендацій щодо адаптації бізнес-моделей до нових правових вимог.

Дослідження підтверджують важливість реалізації Pillar 1 і Pillar 2 для покращення міжнародного оподаткування. Проте, існують труднощі адаптації цих ініціатив в країнах з перехідною економікою, як-от Україна, що вимагає індивідуальних підходів щодо законодавчої та інфраструктурної інтеграції, а також додаткових досліджень для ефективного впровадження.

Метою кваліфікаційної робити є дослідити сутність міжнародного податкового планування та оцінити інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків.

Основними завданнями дипломної роботи є:

– вивчити теоретико-практичні засади міжнародного податкового планування та боротьби з ухиленням від сплати податків;

– проаналізувати імплементацію практичних інструментів в Україні міжнародних податкових ініціатив щодо боротьби з ухиленням від сплати податків;

– оцінити ефективність реалізації інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні, зокрема контрольовані операції у сфері трансфертного ціноутворення, оподаткування контрольованих іноземних кампаній, конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування;

– дослідити проблеми податкового контролю в рамках імплементації міжнародних податкових ініціатив з боротьби з ухиленням від сплати податків.

Об'єкт дослідження – міжнародне податкове планування.

Предмет дослідження – боротьба з ухиленням від сплати податків, що сутнісно впливає та визначає процес міжнародного податкового планування.

У ході роботи було використано методи дослідження, такі як: *метод аналізу* – для розмежування різних аспектів щодо досліджуваних питань; *метод синтезу* – для об'єднання різноманітних підходів до визначення даних та інформації щодо аспектів дослідження; *метод системно-структурного аналізу* – здійснення комплексного інтегрованого дослідження взаємозв'язків між різними компонентами глобальних податкових ініціатив; *графічний метод* – для забезпечення наочності представлення даних; *інституційний метод* – для детального вивчення нормативно-правової бази; *метод міждисциплінарного підходу* – для використання знань та методів з різних сфер науки (економіка, право, фінанси, управління).

Інформаційна база дослідження – законодавчі та нормативно-правові акти України щодо обліку та оподаткування, фахові наукові статті вітчизняних та закордонних вчених, інформаційні ресурси мережі Інтернет.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність та еволюція міжнародного податкового планування

Ведення бізнесу на глобальному рівні потребує розуміння міжнародного оподаткування та розробки ефективних податкових стратегій. Без чіткого плану компанія стикається з ризиками подвійного оподаткування, додатковими витратами та можливими порушеннями міжнародних податкових стандартів.

Сутність міжнародного податкового планування описано на рису. 1.1.



Рис. 1.1. Сутність міжнародного податкового планування

Джерело: побудовано автором

Грамотно побудована стратегія дозволяє бізнесу зберігати конкурентоспроможність і стабільно розвиватися у різних юрисдикціях. Процес міжнародного податкового планування має здійснюватися з урахуванням певних факторів, що зображено на рис. 1.2.

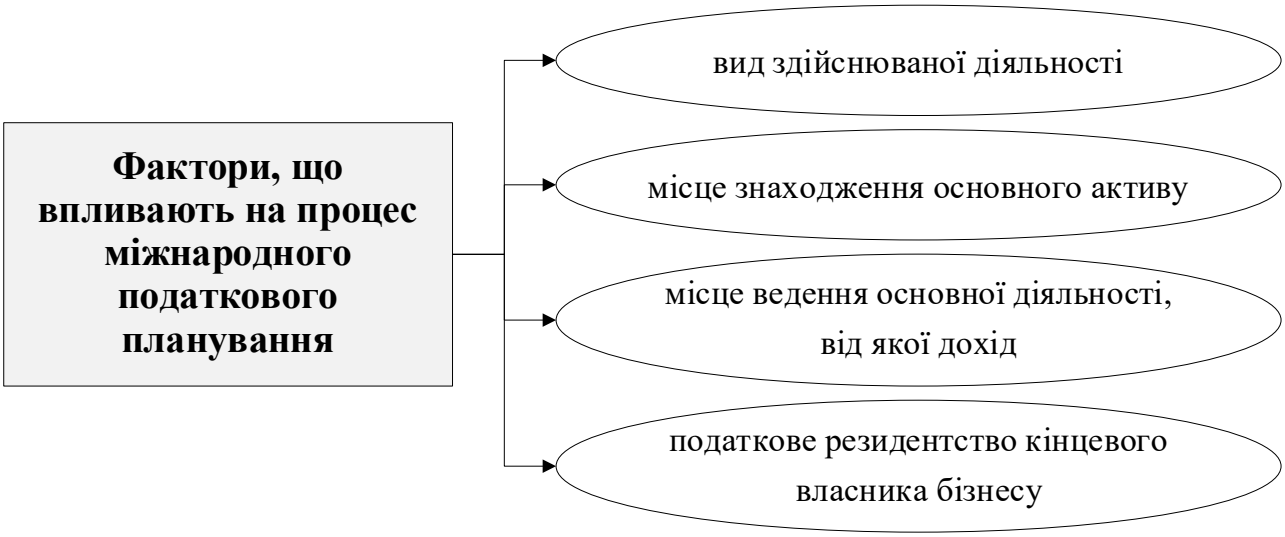


Рис. 1.2. Фактори, що впливають на процес міжнародного податкового планування

Джерело: побудовано автором

Міжнародне податкове планування являє собою, передусім, легальну діяльність платника податків, спрямована на мінімізацію податкових зобов'язань шляхом використання можливостей, що надаються законодавством різних країн та міжнародними договорами. Цілі міжнародного податкового планування наведені на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Цілі міжнародного податкового планування

Джерело: побудовано автором

Серед ключових характеристик міжнародного податкового планування виділяють такі: законність, варіативність, використання міжнародного права (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Ключові характеристики міжнародного податкового планування

Джерело: побудовано автором

Аналіз ключових слів у статтях дає можливість представити сфери основних інтересів українських науковців щодо проблематики міжнародного податкового планування та податкового планування зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД):

- *«офшорна зона»*. Так, «О.А. Івашко розглядає переваги здійснення експортно-імпортних операцій через контрольовані офшорні компанії шляхом штучного переміщення торгового прибутку з українського підприємства до офшорної юрисдикції класичного типу» [4].

Наявні податкові прогалини щодо оподаткування операцій із офшорними нерезидентами автори Кузьмін О.Є., Тодощук А.В. та Мельник О.Г. «визначають як основну проблему у сфері оподаткування зовнішньоекономічних суб'єктів» [19]. Паєнтко Т.В. та Гуменний А.А. звертають увагу на «фіктивний експорт як негативне явище в економіці країни-донора, правове поле регулювання операцій з офшорними структурами якої є недосконалим, в умовах агресивного податкового планування» [36].

- *«податкова юрисдикція»*. Греца Я.В. підкреслює «значення місця ведення господарської діяльності в податковому плануванні для суб'єктів ЗЕД, враховуючи близькість митних органів і пунктів пропуску, зручність оформлення товарів, сплати мит та інших формальностей» [5];

- *«агресивне податкове планування»*. Брехов С.С. та Коротун В.І. називають «здійснення активної зовнішньоекономічної діяльності серед основних індикаторів ризиків агресивного податкового планування, водночас визнаючи опосередкований її вплив на ризик та низьку вагу індикатора» [3];

- *«суб'єкти податкового планування»*. Магопець О.А. «вказує на важливість залучення фахівців із зовнішньоекономічних зв'язків при реалізації заходів податкової оптимізації у процесі податкового планування, оскільки вони приймають безпосередню участь у господарсько-договірних процесах підприємства та мають враховувати податкові наслідки угод з контрагентами» [4];

- *«податкова оптимізація»*. Осадча О.О. рекомендує «формувати податкову політику підприємства шляхом реалізації поетапних дій, зокрема шляхом пошуку способів зменшення бази оподаткування через прямі податкові пільги, що застосовуються при продажу окремих товарів пільговим покупцям або в процесі ЗЕД (нульова ставка ПДВ при експорті, пільгові митні тарифи)» [29].

- *«планування» і «витрати»*. Чиж А.Ю. «для моніторингу та прогнозу ефективності податкового планування й оцінки податкового потенціалу промислового підприємства пропонує уніфікований податковий паспорт» [43].

У табл. 1.1 узагальнено основні публікації вітчизняних дослідників з тематики міжнародного податкового планування та податкового планування ЗЕД, згруповані за тематикою, метою та висновками.

Таблиця 1.1

Основні публікації вітчизняних дослідників з тематики податкового планування зовнішньоекономічної діяльності

Автори	Мета	Основні підсумки
Загальнометодичні та прикладні аспекти податкового планування ЗЕД		
Акіншина О.В., Третьякова Л.І. [1]	«Дослідження структур, інструментів міжнародного податкового планування та методів трансфертного ціноутворення» [1]	Систематизовано «ключові підходи до побудови схем міжнародного податкового планування в контексті здійснення зовнішньоекономічної діяльності» [1]
Івашко О.А. [11]	Не визначена	Охарактеризовано «схему трансфертного ціноутворення при здійсненні податкового планування» [11]
Меліхова Т.О., Маслєннікова І.А. [24]	«Розробка методичних засад вдосконалення обліку, оподаткування й аудиту товарів під час експортно-імпортних операцій задля ефективного податкового планування» [24]	Розроблено: «анкету, загальний план аудиту товарів, програму аудиту товарів та робочі документи аудитора при здійсненні експортно-імпортних операцій» [24]
Міжнародне податкове планування		
Баскова А.К. [4]	«Вивчити вплив міжнародного обміну інформацією на популярність агресивних методів податкового планування з використанням офшорних компаній» [4]	«Огляд можливих наслідків запуску автоматичного міжнародного обміну фінансовою інформацією, а також імплементації плану BEPS» [4]
Годованець О.В. [4]	Не визначена	«Запропоновано визначення поняття «міжнародне податкове планування» як систему дій, що узгоджується з податковими нормами країни розміщення бізнес-одиниць і спрямована на результативне управління грошовими потоками» [4]
Офшори як засіб податкового планування в умовах здійснення ЗЕД		
Максименко А.В. [22]	«Виявлення особливостей формування та ретроспективного розвитку офшорних зон у контексті міжнародного податкового планування для визначення основних напрямків та перспективи їх трансформації» [22]	«Узагальнення підходів до етапів виникнення офшорних юрисдикцій, представлення інформації про кількість дочірніх компаній корпорацій, зареєстрованих в офшорних зонах та основні країни-реципієнти» [22]
Максименко А.В. [23]	«Конкретизація сутнісних характеристик офшорних центрів та узагальнення підходів до рейтингування офшорних зон» [23]	Узагальнення «визначень поняття «офшорний центр», представлення рейтингу офшорних фінансових центрів» [23]

Паєнтко Т.В., Гуменний А.А. [36]	Показати «джерела виникнення ризиків застосування офшорів у схемах агресивного податкового планування українськими компаніями» [36]	Наведено «особливості ведення бізнесу в офшорах у зіставленні з ризиками агресивного податкового планування, узагальнено класифікацію офшорних юрисдикцій» [36]
Шевченко І.В. [44]	Визначення «понять «офшорна зона» та «офшорна компанія», визначення умов офшорного бізнесу, класифікація схем оптимізації бізнесу з використанням нерезидентів» [44]	Здійснено «класифікацію схем оптимізації бізнесу з використанням нерезидентів, детально охарактеризовано ліцензійну схему податкового планування з використанням платежів роялті, досліджено проблематику боротьби з офшорними зонами» [44]

Таким чином, процес міжнародного податкового планування має свої ключові характеристики та цілі, що підкреслює його не лише як інструмент фінансової оптимізації, а сукупність фінансових інструментів. Для повноцінною легітимізації процесу міжнародного податкового планування необхідне чітке дотримання норм міжнародних законодавчих ініціатив, імплементованих певними країнами.

Це убезпечить процес міжнародного податкового планування від застосування форм агресивного планування, останнє являє собою, передусім свідоме ухилення від сплати податків. В той же час міжнародне податкове планування дозволяє підприємствам діяти таким чином, щоб за умов вибору організаційно-правової форми застосувати найбільш мінімізувати вигідну форму управління своїми активами.

1.2. Міжнародні податкові ініціативи, спрямовані на боротьбу з ухиленням від сплати податків

Після глобальної фінансової кризи 2008-2009 років міжнародна економіка зіткнулася з новими викликами, серед яких однією з головних проблем стало ухилення від сплати податків і агресивне податкове планування транснаціональними корпораціями. Такі практики серйозно заважають забезпеченню справедливого і ефективного розподілу податкових надходжень між країнами. З огляду на це, держави, що входять до складу Великої двадцятки (G20), розпочали активну роботу з реформування глобальної податкової

політики разом з Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Однією з найбільш важливих ініціатив стало запровадження Плану дій BEPS, мета якого – боротьба з ерозією податкової бази та переміщенням прибутків до низькоподаткових юрисдикцій.

Процес боротьби з ухиленням від сплати податків пройшов еволюційні етапи від повної свободи використання офшорів до суворого глобального контролю (див. рис. 1.5)



Рис. 1.5. Еволюційні етапи боротьби з ухиленням від сплати податків в контексті міжнародного податкового плавання

Джерело: побудовано автором

Станом на початок 2026 року міжнародна податкова архітектура перебуває на етапі фундаментальної трансформації, переходячи від точкового протидії розмиванню бази (BEPS) до впровадження єдиних правил оподаткування прибутку (BEFIT) у межах ЄС та Глобального мінімального податку (Pillar 2).BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – це план, розроблений Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) з метою боротьби з розмиванням прибутків та перекладанням прибутків від оподаткування. План BEPS включає набір рекомендацій та стандартів, які спрямовані на запобігання використанню податкових стратегій, що порушують принципи оподаткування, особливо у зв'язку з глобальними корпораціями.

Україна приєдналась до плану BEPS шляхом активної участі в роботі ОЕСР і прийняття відповідних заходів на національному рівні. У 2017 році Україна приєдналась до Багатосторонньої конвенції щодо податкових угод, яка є однією з основних інструментів реалізації плану BEPS з 15 кроків, що наведені на рис. 1.6.

«Ця конвенція містить низку заходів, спрямованих на попередження уникнення сплати податків і поліпшення механізмів врегулювання подвійного оподаткування, а також запобіганню використання механізмів агресивного податкового планування.

Заходи плану BEPS умовно можна розділити по трьох напрямах: уніфікація міжнародного корпоративного оподаткування, узгодження оподаткування та фактичної діяльності суб'єкта господарювання, визначеність та передбачуваність податкових наслідків. Кожному з цих напрямів відповідають певні визначені кроки» [21].

Реалізація BEPS сприяє підвищенню прозорості у фінансових звітах транснаціональних компаній (ТНК) та посиленню міжнародного співробітництва між податковими органами.

«З розвитком глобалізації та новітніх технологій, зокрема цифрової економіки, постали нові виклики у сфері оподаткування, що вимагали оновлення міжнародних стандартів. У відповідь на ці виклики був розроблений План BEPS 2.0, що став продовженням та розширенням ініціатив першого етапу.

Основними складовими BEPS 2.0 є Pillar 1 і Pillar 2, які передбачають суттєві зміни в механізмах міжнародного оподаткування через перерозподіл прибутків між юрисдикціями та встановлення мінімальних стандартів оподаткування для транснаціональних корпорацій» [21].



Рис. 1.6. Основні заходи плану BEPS

Джерело: складено автором за даними [21]

«Враховуючи інтеграцію України в глобальну економічну систему, імплементація цих ініціатив у національне податкове законодавство має великий потенціал для покращення податкової справедливості та стабільності бюджетних

надходжень. Ці зміни можуть стати важливим кроком для підвищення конкурентоспроможності України та її інтеграції у сучасну світову економіку.

Pillar 1 спрямований на формування нових правил оподаткування МГК, зокрема тих, які діють у цифровому секторі. Цей підхід передбачає розподіл прибутку між країнами, де компанія має активність, на основі нового підходу до визначення права на оподаткування. Впровадження Pillar 1 допоможе уникнути подвійного оподаткування й забезпечить більшу справедливість у розподілі податкових навантажень між країнами.

Pillar 1 окреслює реформу системи глобального оподаткування, спрямовану на МГК у цифровій економіці. Основна мета полягає в призначенні права оподаткування на основі фактичного отримання доходу, а не традиційної моделі зв'язку, обумовленої фізичною присутністю. Ці рамки застосовуються до МГК, чий глобальний оборот перевищує 20 млрд євро, з дискусіями про потенційне зниження до 10 млрд євро разом із порогом прибутковості понад 10 %. Суб'єкти, які підпадають під сферу дії Pillar 1, охоплюють тих, хто надає автоматизовані цифрові послуги, і компанії, орієнтовані на споживачів, що демонструють постійну взаємодію з клієнтами на відповідних ринках» [21].

Запропонована модель має на меті відокремити податкові права від фізичної юрисдикційної присутності, натомість пов'язуючи їх із походженням доходів. Крім того, реалізація цієї основи підкреслює необхідність координації зусиль з узгодженням нових міжнародних податкових норм із поетапним скасуванням односторонніх податків на цифрові послуги, які вводять різні юрисдикції.

«Pillar 2 передбачає встановлення глобальної мінімальної ефективної ставки податку на прибуток корпорацій у розмірі 15 %, що суттєво обмежує можливості міжнародного податкового планування та переміщення прибутків до юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування. Другий компонент OECP спрямований на те, щоб БНП, чиї глобальні доходи перевищують 750 млн євро (відповідно до Кроку 13 BEPS), сплачували мінімальну ефективну ставку податку на доходи, отримані в кожній юрисдикції, де вони працюють [14].

На рис. 1.6. коротко наведені сутнісні характеристики, що закладені Pillar 1 та Pillar 2.

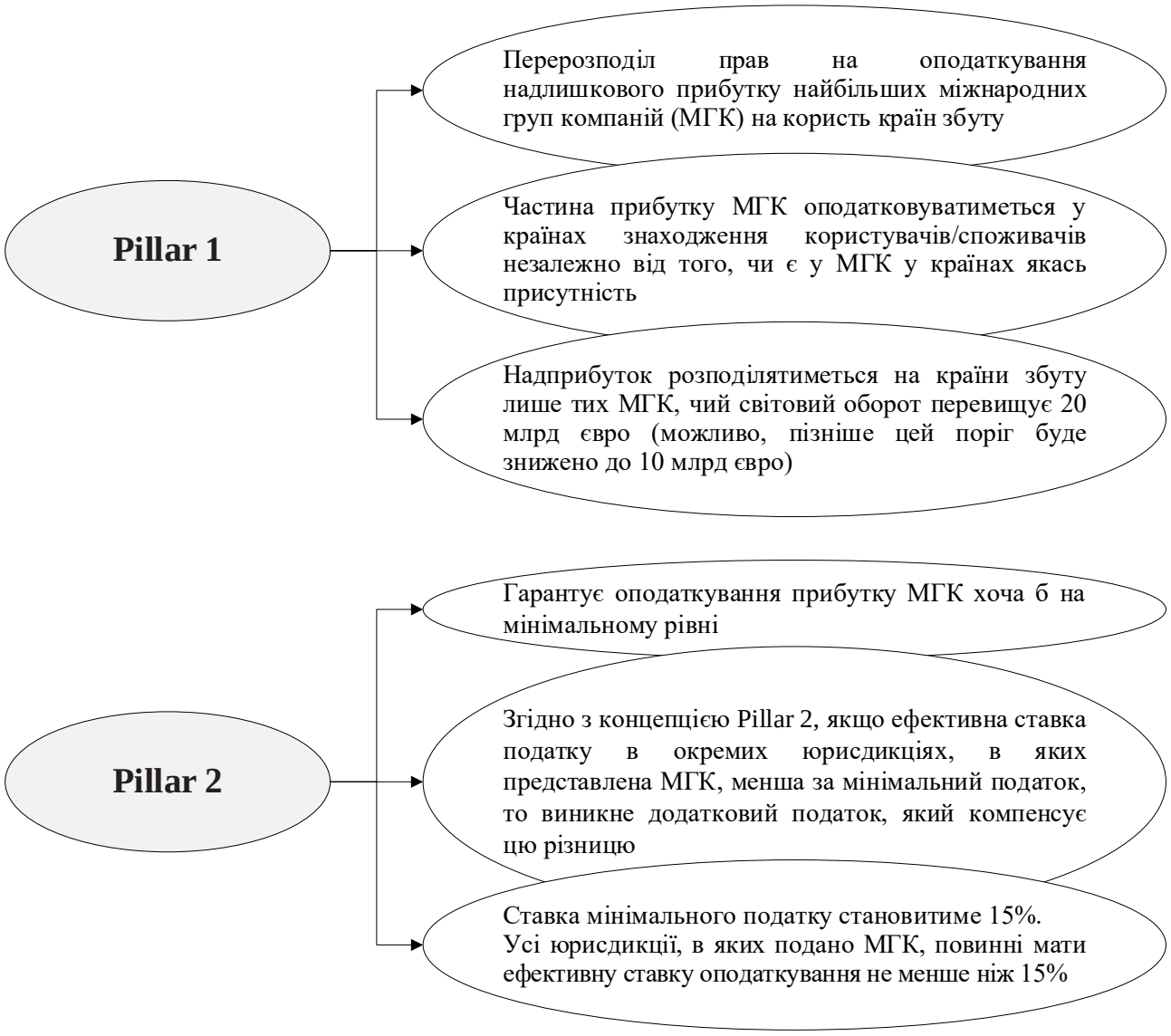


Рис. 1.7. Сутність Pillar 1 та Pillar 2

Джерело: складено автором за даними [14]

«Як елемент BEPS 2.0 Pillar 2 є логічним продовженням і поглибленням реформ, спрямованих на усунення прогалин у міжнародному податковому законодавстві. Особливої актуальності набуває аналіз того, як глобальний мінімальний податок у 15 % доповнює та посилює дію початкових 15 кроків BEPS, створюючи більш цілісну систему протидії податковим зловживанням.

На відміну від перших ініціатив BEPS, що здебільшого фокусувалися на підвищенні прозорості й узгодженості податкових правил, Pillar 2 пропонує фундаментальну реструктуризацію міжнародної податкової архітектури через

встановлення мінімальних стандартів оподаткування. Дослідження цієї синергії має вирішальне значення для розуміння еволюції глобальної податкової політики та її впливу на економічну поведінку МГК. Крім того, актуальним залишається питання ефективності імплементації правил Pillar 2 в контексті досягнення основних цілей BEPS щодо забезпечення оподаткування прибутку там, де створюється економічна цінність, та запобігання використанню штучних податкових структур» [21].

«Pillar 2 запроваджує всеосяжну структуру, розроблену для розширення прав на оподаткування для юрисдикцій, які або мають недостатньо використані повноваження з первинного оподаткування, або є основою для доходів із низькими податками. Основні компоненти цієї основи охоплюють такі:

1. Глобальні правила протидії розмиванню податкової бази.
2. Правило, базоване на договорах про уникнення подвійного оподаткування.

Pillar 2 є відносно новою концепцією в податковій сфері і її застосування все ще знаходиться на початковій стадії. Проте вже зараз можна зробити кілька висновків про її перспективи.

По-перше, використання Pillar 2 дозволить державам більш ефективно боротися з податковими витоками та уникнути небажаних податкових змагань. Це, у свою чергу, може призвести до збільшення доходів держав, поліпшення інвестиційного клімату та підвищення конкурентоспроможності економіки.

По-друге, використання Pillar 2 може допомогти державам більш справедливо розподіляти податкове навантаження між національними та міжнародними компаніями. Це пов’язано з тим, що податкові бази розраховуватимуться з урахуванням реального економічного вкладу компаній у країни, а не з урахуванням використання ними податкових хитрощів»[13].

Використання Pillar 2 може стати важливим інструментом у створенні більш справедливої та ефективної системи оподаткування у майбутньому.

ОЕСР оцінює, що держави можуть скоротити втрати до $50 млрд. на рік завдяки новим правилам оподаткування для великих міжнародних компаній. Загалом запровадження міжнародної системи оподаткування має забезпечити більш справедливий та ефективний податковий порядок, зменшити податкові

розриви між країнами та призвести до збільшення податкових надходжень до бюджетів держав.

З огляду на те, що Україна є частиною світової економічної системи, реалізація таких ініціатив, як Pillar 1 та Pillar 2, сприятиме інтеграції української податкової системи з міжнародними стандартами, підвищенню прозорості та справедливості у податкових відносинах. Одним із найбільш позитивних аспектів цього є забезпечення справедливого розподілу податкових надходжень від багатонаціональних корпорацій, що працюють в Україні, але мають обмежену фізичну присутність. Це зменшить можливості для ухилення від сплати податків та забезпечить більшу стабільність національного бюджету.

Висновки до першого розділу

Станом на 2026 рік трансформація світової фінансової системи досягла критичної точки. Процеси цифровізації економіки та посилення мобільності капіталу змусили міжнародну спільноту перейти від декларативних намірів до жорсткого впровадження інструментів боротьби з податковими зловживаннями. Ключовим етапом стало повноцінне функціонування механізмів Платформи BEPS 2.0, зокрема впровадження глобального мінімального податку (Pillar 2) та перерозподіл податкових прав (Pillar 1), що докорінно змінили ландшафт деофшоризації.

У зв’язку зі зростаючими викликами, зумовленими ухиленням та уникненням оподаткування, впровадження Pillar 1 та Pillar 2 набуває надзвичайної ваги для забезпечення справедливого й ефективного міжнародного оподаткування. Ці концепції відображають потребу в глобальній співпраці та створенні універсальних стандартів оподаткування, щоб забезпечити стабільність та розвиток світової економіки.

Для України впровадження цієї ініціативи є стратегічно важливим, оскільки сприятиме зниженню податкової конкуренції, збільшенню податкових надходжень та створенню рівних умов для вітчизняних і міжнародних компаній. Це потребує впровадження комплексних стратегічних рішень щодо реформування податкової системи з урахуванням міжнародних зобов’язань та національних інтересів.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПРАКТИЧНИХ ІНСТРУМЕНТІВ В УКРАЇНІ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ ЩОДО БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

2.1. Інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків, імлементованих в Україні в рамках міжнародних податкових ініціатив

У 2026 році стратегії міжнародного податкового планування стають більш складними через глобальне впровадження правил BEPS та стандартів прозорості. Основні інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків, що впроваджуються в Україні в рамках міжнародних ініціатив, узагальнені на рис. 2.1.

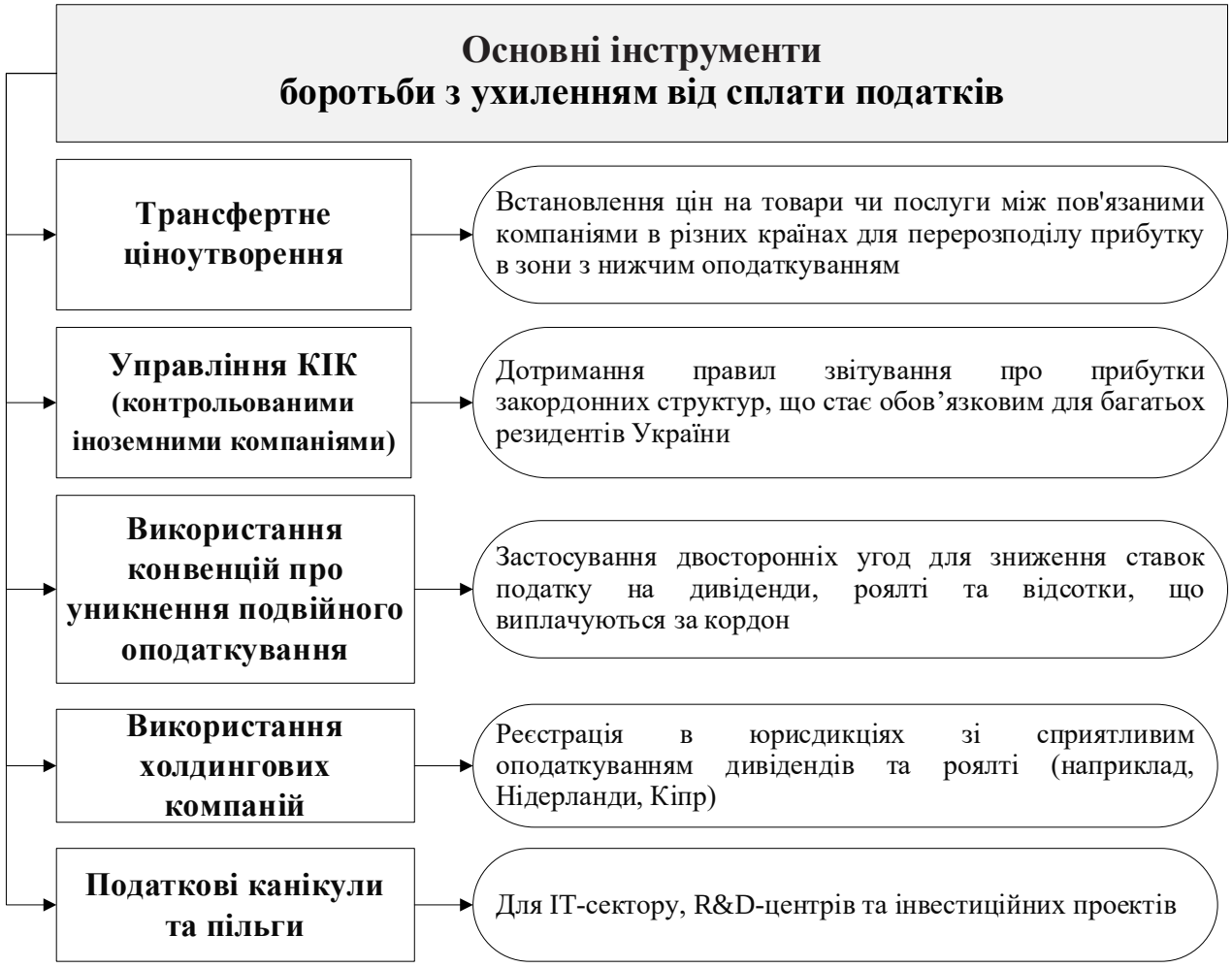


Рис. 2.1. Основні інструменти міжнародного податкового планування

Джерело: складено автором

З метою імплементації міжнародного досвіду боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази Україною вже здійснено ряд вагомих кроків.

«Законодавча база у сфері трансфертного ціноутворення в Україні є комплексною та постійно вдосконалюється. Вона включає національні законодавчі акти, методичні рекомендації Міністерства фінансів України та роз'яснення ДПС України, а також Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення, план BEPS тощо. Основні трансформації нормативно- правових документів у сфері трансфертного ціноутворення в Україні за 2015-2024 роки» представлено на рис. 2.2 [8].



Рис. 2.2. Законодавчі зміни у сфері трансфертного ціноутворення в Україні

Джерело: [8]

«Варто відзначити, що на сьогодні трансфертне ціноутворення посідає перше місце за шкалою складності серед податкових питань за результатами Глобального огляду податкової складності ТНК за 2022 рік (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Шкала складності з податкових питань

№ з/п	Податкове питання	Складність
1	Трансфертне ціноутворення	60%
2	Загальне правило запобігання ухиленню	49%
3	Контрольована іноземна корпорація	49%
4	Корпоративні реорганізації	48%

Продовження таблиці 2.1

5	Інвестиційні пільги	47%
6	Відсотки і недостатня капіталізація	45%
7	Роялті	43%
8	Приріст капіталу і збитки	42%
9	Дивіденди	42%
10	Компенсація збитків	41%

Джерело: [8]

Високий рівень складності оподаткування є суттєвим чинником, що впливає на ефективність податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення та на діяльність транснаціональних компаній. Податкові системи країн постійно стикаються з викликами, пов'язаними з адаптацією до нових норм трансфертного ціноутворення, процесами цифровізації та глобальною конкуренцією у сфері оподаткування, що загалом формує рівень складності податкових режимів» [8].

«За даними ДПС України обсяг контрольованих операцій становив 2,4 трлн. грн у середньому за останні десять років, що є надзвичайно великими обсягами проведених трансакцій» [37]. Результати перевірок контролюючих органів щодо дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» представлені на рис. 2.3.

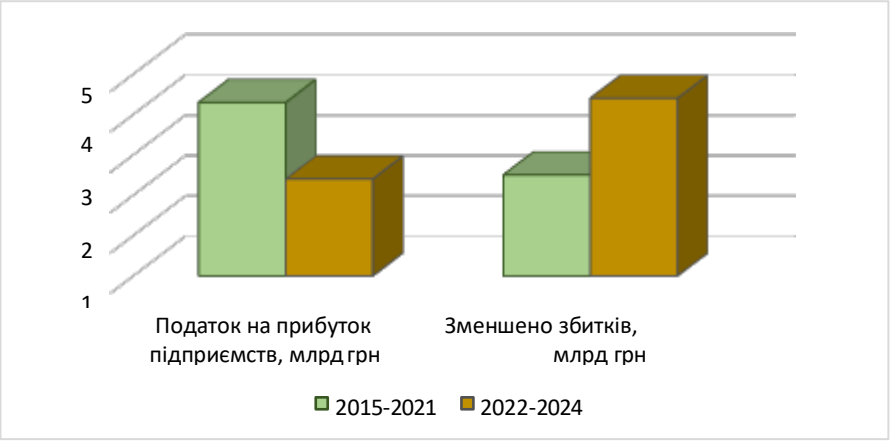


Рис. 2.3. Результати перевірок дотримання принципу «витягнутої руки» органами Державної податкової служби України за 2015–2024 роки

Джерело: [37]

«За досліджений період проведено 129 податкових перевірок, з яких 70% завершились донарахуванням, триває ще 53 перевірки. Дані рис.2.3 свідчать про ефективність проведених податкових перевірок, які базуються на таких

показниках:

– кількість уточнених декларацій та ефективність перевірок зросли після запровадження трирівневої моделі звітності з трансфертного ціноутворення, рекомендованої Організацією економічного співробітництва та розвитку (крок 13 Плану BEPS) після 2020 року;

– умови воєнного стану з 2022 роки не зупинили податковий контроль трансфертного ціноутворення, проте перевірки стали більш вибірковими, – основний фокус на великих платниках податків;

– нові вимоги 2023-2024 рр. (жорсткіші штрафи, уточнення критеріїв) збільшують стримуючий ефект і фінансову ефективність податкових перевірок.

Однак, необхідно акцентувати увагу, що від рівня податкової складності, в контексті суттєвих чинників, що ускладнюють систему оподаткування корпоративного прибутку в країні, де запроваджено трансфертне ціноутворення і провадять господарську діяльність транснаціональні компанії, залежить рівень податкових надходжень до бюджету країни і ступінь довіри компаній до податкового регулювання контролюючих органів» [8].

«Податковий контроль є важливою складовою податкової системи будь-якої країни. Від його ефективності здійснення значною мірою залежать надходження до державного та місцевих бюджетів. Податкові перевірки є важливим інструментом забезпечення дотримання податкового законодавства та являють собою одну з форм податкового контролю трансфертного ціноутворення (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням України за 2022–2025 роки Джерело: [9]

Таким чином, податковий контроль трансфертного ціноутворення являє собою систему заходів державних органів, спрямованих на забезпечення повноти та своєчасності сплати визначених відповідно до податкового законодавства податків з метою наповнення бюджету та створення сприятливого податкового середовища для розвитку економіки держави в цілому [9]. Дані рис. 2.4 свідчать про достатню ефективність проведення податкових перевірок за 2022-2025 роки задля виявлення порушень податкового законодавства і притягування до відповідальності осіб, які їх вчинили.

У зв'язку з цим органи ДПС повинні зосереджувати зусилля на досягненні консенсусу між зацікавленими особами (стейкхолдерами), представниками транснаціональних компаній і інструментом державного регулювання – трансфертним ціноутворенням.

2.2. Ефективність реалізації інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків в рамках міжнародних ініціатив

В рамках імплементації кроків плану BEPS в Україні розглянемо та проаналізуємо більше детально наведені у розділі 2.1 інструменти боротьби з ухиленням від сплати податків, що дасть можливість побачити ефективність здійснення податкового контролю у сфері міжнародного оподаткування підприємств.

2.2.1. Контрольовані операції у сфері трансфертного ціноутворення як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків

Трансфертне ціноутворення в Україні регулюється національним законодавством, зокрема статтею 39 ПКУ, яка встановлює визначення правил ТЦУ. Згідно із законодавством «трансфертне ціноутворення – це певна система, за допомогою якої можливо встановити справедливу вартість товарів і послуг (або вартість інших об'єктів), які визначаються Податковим кодексом як об'єкти контрольованих операцій» [38].

«Контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об’єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків» [38]. ПКУ встановлює певні критерії, згідно яких можна визначити, чи є операція контрольованою з метою трансфертного ціноутворення чи ні.

«Необхідно акцентувати увагу, що від рівня податкової складності, в контексті суттєвих чинників, що ускладнюють систему оподаткування корпоративного прибутку в країні, де запроваджено трансфертне ціноутворення і провадять господарську діяльність транснаціональні компанії, залежить рівень податкових надходжень до бюджету країни і ступінь довіри компаній до податкового регулювання контролюючих органів. Для оцінки податкових надходжень до державного бюджету України, перш за все, необхідно проаналізувати динаміку поданих Звітів про контрольовані операції та безпосередньо самих обсягів контрольованих операцій у сфері трансфертного ціноутворення за десять років (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Динаміка поданих звітів та обсягів операцій у сфері трансфертного ціноутворення України за 2013-2023 роки

Джерело: [9]

За досліджений період подано понад 26 тис. звітів про контрольовані операції (у середньому близько 2,4 тис. звітів у рік). Що ж стосується обсягів контрольованих операцій, то за 2013-2023 роки становлять понад 26 трлн. грн,

що є основним показником при проведенні податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення» [9].

На рис. 2.6 представлено розподіл обсягів контрольованих операцій за їх видами.

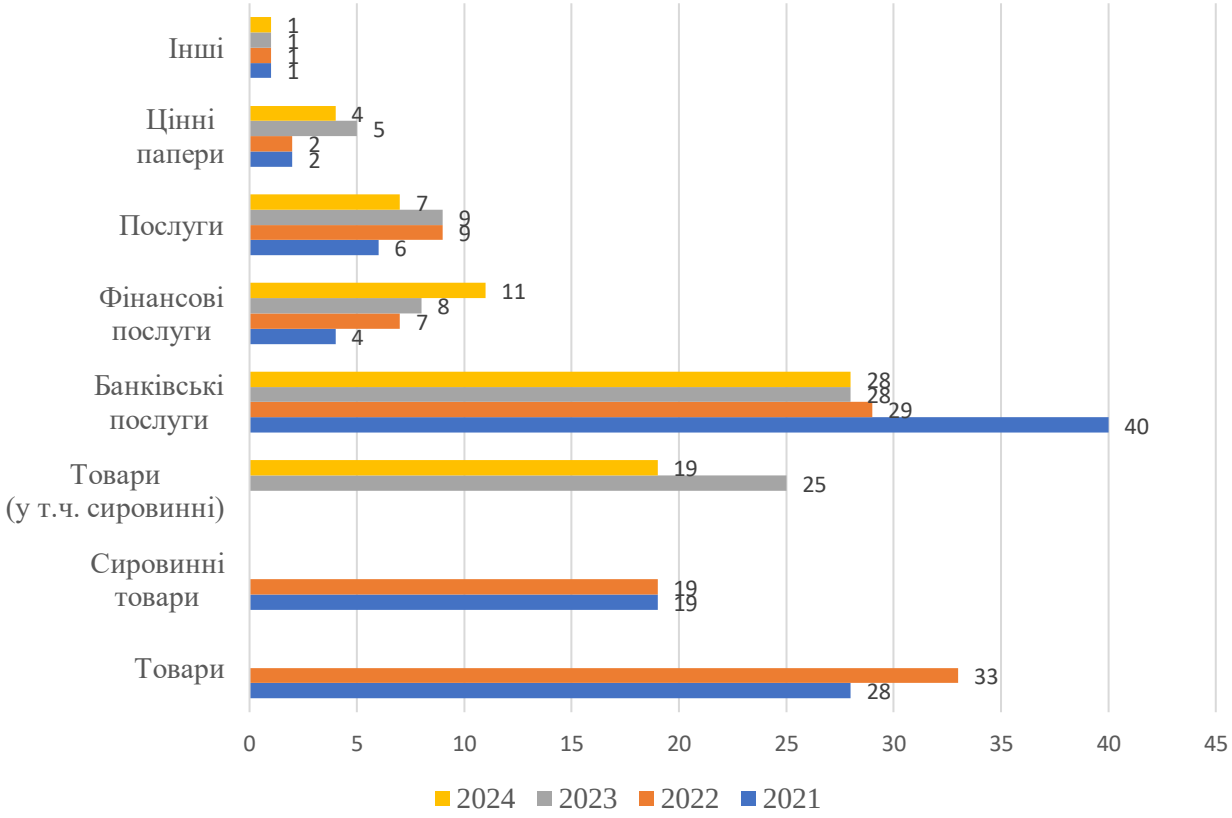


Рис. 2.6. Структура контрольованих операцій в розрізі предметів операцій, 2021-2024 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [25; 33]

З рис. 2.6 прослідковуються наступні тенденції у складі контрольованих операцій: у 2021 р. – банківські послуги сягнули 40%, водночас, у наступних трьох роках 20222-2024 рр. їх показник впав до 28-29%; фінансові послуги щороку зростають, з 4 % – у 2021 р. до та 11 % – у 2024 р.; товари (у т.ч. сировинні) тримаються у діапазоні 19-33%.

«У той час як практика контролюючих органів щодо боротьби з проявами BEPS в межах транскордонних транзакцій предметом яких є товари (в тому числі сировинні) шляхом контролю за трансфертним ціноутворенням є широкою як з практичної так і з методологічної точки зору (зокрема, контролюючими

органами розроблено Порядки встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки», а вітчизняні вчені приділяють значну увагу ролі податкового регулювання у ефективності функціонування сировинних ринків), боротьба з проявами BEPS в межах транскордонних фінансових транзакцій (зокрема щодо кредитів та позик) залишається недостатньо розвинутою [25].

2.2.2. Оподаткування контрольованих іноземних компаній як інструмент боротьби з ухиленням від сплати податків

У 2020 році законодавчо введено нова правова категорія «контрольована іноземна компанія» (далі – КІК), якою «визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи - резидента України або юридичної особи - резидента України відповідно до правил, визначених ПКУ» [38].

«КІК як явище і податково-юридичний інструмент не є винаходом України. Такий підхід вже певний час існує в країнах-членах ОЕСР і є частиною широкого плану фіскальних заходів під назвою BEPS.

Мета запровадження КІК в Україні – перешкоджання витоку грошового прибутку з нашої країни до офшорних зон, першочергово – до низькоподаткових. Постановою КМУ затверджено перелік низькоподаткових юрисдикцій, до яких віднесено 89 країн» [28].

«На українських резидентів покладаються обов’язки щодо розкриття свого володіння або контролю над закордонними компаніями, та подальшої сплати податків з нерозподіленого прибутку.

Таким чином, Україна опосередковано поширює свою фіскальну юрисдикцію на іноземні компанії через оподаткування доходів їх контролерів, які є резидентами України. Зокрема, Закон надає досить багато критеріїв визнання особи контролером через встановлення фактичного контролю над компанією. Причому наявність хоча б одного з них призводить до встановлення факту

контролю. У КІК може бути єдиний бенефіціар (завжди фізична особа), проте декілька контролерів (наприклад, податкових резидентів України, що належать одному бенефіціару).

Після впровадження так званого антиофшорного законодавства в Україні (у межах Закону №466-IX), для власників бізнесу за кордоном настав новий етап фіскального контролю. Йдеться про правила КІК, які з 2022 року зобов'язують українських резидентів звітувати про свої іноземні активи та сплачувати податки із прибутку таких компаній» [28].

Суть методу полягає в тому, що податки з прибутку іноземної компанії тепер сплачуються не за місцем її реєстрації (наприклад, у «податковій гавані»), а в Україні – за місцем проживання чи реєстрації її реального власника (контролера).

Такий крок додав додаткові можливості для здійснення податкового контролю за КІК у боротьбі з ухиленням від сплати податків, що наведено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Ефективність здійснення податкового контролю за КІК у боротьбі з ухиленням від сплати податків

Джерело: складено автором

Ефективність реалізації оподаткування КІК в контексті ухилення від сплати податків можна оцінити завдяки наведеним на рис. 2.8 аспектам.



Рис. 2.8. Ефективність застосування КІК проти ухилення від сплати податків

Джерело: складено автором

Результати першої звітної компанії щодо КІК, яка відбулась протягом 2022-2024 рр., наведена на рис. 2.9.



Рис. 2.9. Динаміка подання звітів та декларування КІК за 2022-2024 роки

Джерело: [33]

«За три звітні роки 15 698 контролюючих осіб подали 39 058 звітів про КІК, чим засвідчили наявність контролю над 23 689 іноземними компаніями в 119 юрисдикціях. Найбільш поширеними юрисдикціями стали Республіка Польща (23,2%), Республіка Кіпр (11%), США (9,4%), Великобританія (9,1%) та Естонська Республіка (7,5%) [127].



Рис. 2.10. Результати подання звітності та повідомлень від КІК станом на 01.01.2026

Джерело: [32]

Якщо популярність Польщі як країни реєстрації КІК у 2022-2023 рр. пояснюється міграційними процесами, а Естонії – привабливою системою оподаткування, що передбачає податок на виведений капітал на противагу класичному податку на прибуток підприємств, то Великобританія та Кіпр є класичними юрисдикціями для створення пасивних інвестиційних компаній.

Отже можна зробити висновок про податкову вмотивованість рішень платників податків при здійсненні іноземних інвестицій, що протирічить концепції нейтральності експорту капіталу.

При цьому, в результаті звітної компанії 2022-2023 рр. щодо КІК було задекларовано близько 2 млрд грн податків до сплати. Таким чином, станом на момент проведення даного дослідження, на одну задекларовану КІК припадає близько 84 427 грн додаткових податкових надходжень до бюджету України» [28].

«Враховуючи, що метою впровадження правил контролю за КІК була протидія шкідливим проявам BEPS, як це передбачено Дією 3 Плану протидії BEPS, результативність поточної звітної компанії може бути оцінена як низька.

Важливо звернути увагу, що відповідне податкове законодавство на даний момент не є досконалим, отже значна кількість контролерів могла не відзвітувати, неправильно розрахувати об’єкт оподаткування, або помилково дійти висновку

щодо відсутності об’єкту оподаткування як такого, що у процесі податкових спорів контролюючих органів з платниками податків призведе до збільшення податкових надходжень за звітний період 2022-2023 рр.

Проте, це може свідчити як про низькій рівень податкової культури платників податків так і про порушення, в межах податкової системи України, принципів Р. Масгрейва, а саме справедливого та несвавільного податкового адміністрування, а також максимальної мінімізації витрат на відповідність (compliance) та адміністрування, що відповідають меті податкової системи» [27].

2.2.3. Конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування

«З метою кластеризації груп країн, з якими Україною укладено конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, було застосовано класифікацію Світового Банку щодо регіонально-географічної приналежності та рівня доходу. Згідно із зазначеною класифікацією, конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування укладені Україною з країнами, відображені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Кількість конвенцій (угод) про уникнення повідного оподаткування України, укладених з іноземними державами, що кластерізовані згідно класифікацій Світового Банку

Рівень доходу **Регіон**	**Економіка з високим рівнем доходу**	**Економіка з рівнем доходу вище середнього**	**Економіка з рівнем доходу нижче-середнього**	**Разом**
Європа та Центральна Азія	29	9	3	**41**
Східна Азія та Тихоокеанський регіон	2	4	2	**8**
Південна Азія	0	0	2	**2**
Близький Схід та Північна Африка	6	1	6	**13**
Суб-Сахарна Африка	0	1	0	**1**
Латинська Америка та Карибський басейн	0	3	0	**3**
Північна Америка	2	0	0	**2**
Разом	**39**	**18**	**13**	**70**

Джерело: [28]

За результатами проведеного Носенком В.Д. семантичного аналізу Статті 23 «Усунення подвійного оподаткування» чинних на момент аналізу конвенцій (угод) України про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи та капітал з метою оцінки методів, що використовуються Україною з метою усунення подвійного оподаткування» [28].

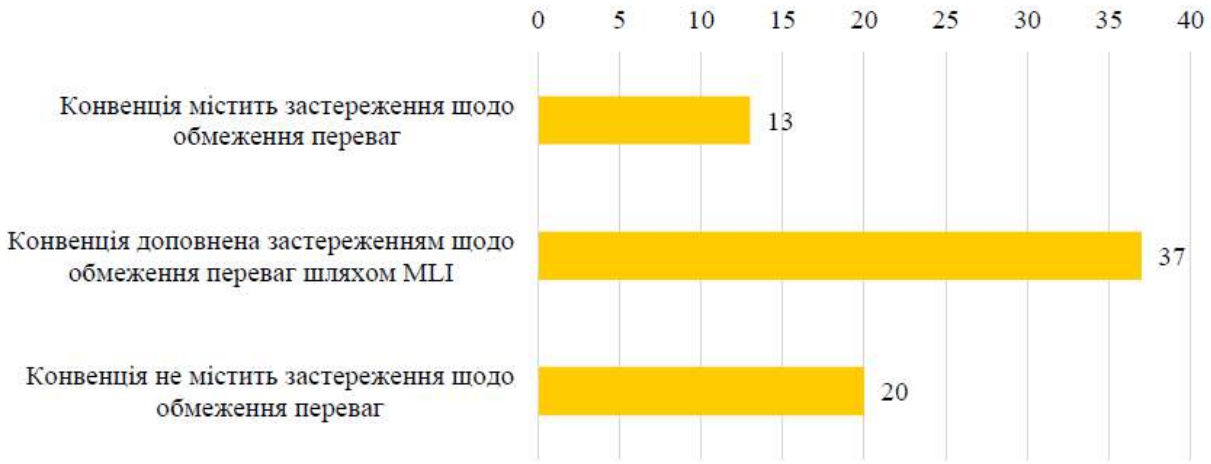


Рис. 2.11. Кількість конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування України

Джерело: [27]

Згідно класифікації Світового Банку країн за рівнем доходу, конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування укладені Україною з країнами, економіки яких характеризуються наступними рівнями доходів:

- економіка з високим рівнем доходу;
- економіка з рівнем доходу вище середнього;
- економіка з рівнем доходу нижче-середнього.

Відповідно до дослідження Носенка Д.В. зроблено «висновок, що більшість конвенцій (угод) про уникнення повідного оподаткування України укладені з країнами Європи та Центральної Азії – 59%. При цьому, 71% угод з країнами цього регіону укладені з країнами, що мають економіку з високим рівнем доходу.

Також, 19% конвенцій (угод) про уникнення повідного оподаткування України укладені з країнами Близького Сходу та Північної Африки. При цьому, 46% угод з країнами цього регіону укладені з країнами, що мають економіку з

високим рівнем доходу, а також 46% – з країнами, що мають економіку з рівнем доходу нижче-середнього.

В свою чергу, 11% конвенцій (угод) про уникнення повідного оподаткування України укладені з країнами Східної Азії та Тихоокеанського регіону. При цьому, 50% угод з країнами цього регіону укладені з країнами, що мають економіку з рівнем доходу вище середнього.

Окрім іншого, треба звернути увагу, що лише 3% від загального обсягу конвенцій (угод) України укладені з країнами з регіону Північна Америка. Згідно класифікації Світового Банку до цього регіону віднесені виключно Сполучені Штати Америки, Канада та Бермуди. Україна має чинні конвенції (угоди) щодо уникнення подвійного оподаткування зі Сполученими Штатами Америки та Канадою. Обидві країни класифіковані як країни з економікою з високим рівнем доходу та застосовують метод заліку для цілей уникнення подвійного оподаткування» [28].

Висновки до другого розділу

Отже, трансфертне ціноутворення виникло як інструмент внутрішнього управління у великих корпораціях, але з часом стало ключовим елементом міжнародного податкового регулювання. Історичний аналіз показав, що етапи розвитку трансфертного ціноутворення в Україні тісно пов’язані з трансформацією економіки – від централізованого планування до ринкових відносин, що зумовило поступову інтеграцію у світову податкову систему. Проте, незважаючи на адаптацію українського законодавства до міжнародних стандартів, на практиці зберігаються проблеми з визначенням ринкових умов, аналізом зіставності, підготовкою документації та ризиками податкових спорів.

Таким чином, нами зроблено висновок, що податкова система України в міжнародному вимірі є фіскально-нейтральною та функціонує в межах концепції нейтральності експорту капіталу. Отже метою податкової системи України в міжнародному вимірі є стимулювання діяльності на внутрішньому ринку та мінімізація податково-вмотивованих рішень при виборі юрисдикції для здійснення міжнародних інвестицій резидентами.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В РАМКАХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ З БОРОТЬБИ З УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

3.1. Проблемні питання та сучасні виклики трансфертного ціноутворення

Попри тривалу історію становлення інституту трансфертного ціноутворення та адаптацію українського законодавства до міжнародних стандартів, на практиці спостерігаються численні порушення, зростання кількості судових спорів, невизначеність у підходах до аналізу зіставності та труднощі із застосуванням принципу «витягнутої руки». Все це свідчить про необхідність глибшого дослідження причин виникнення, історичних етапів становлення та сучасних викликів трансфертного ціноутворення як ключового елементу податкової політики.

На рис. 3.1 представлені основні проблемні питання встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».



Рис. 3.1. Проблематика встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»

Джерело: [7]

На основі даних рис. 3.1 розглянемо «виклики, які створюють додаткову складність взаємодії контролюючих органів та суб'єктів господарювання (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Сучасні виклики трансфертного ціноутворення

Виклик	**Сутність виклику**	**Шляхи вирішення**
Недостатня прозорість контрольованих операцій	Ускладнене виявлення контрольованих операцій через складні корпоративні структури та офшорні юрисдикції	Вдосконалення автоматичного обміну податковою інформацією, використання цифрових інструментів моніторингу
Обмеженість інформаційних ресурсів	Податкові органи та бізнес стикаються з дефіцитом якісних порівняльних даних для аналізу ринкових цін	Створення національної бази даних зіставних операцій, приєднання до міжнародних баз
Ризики подвійного оподаткування	Виникають через різні підходи України та інших країн до визначення ринкових цін	Активізація укладення угод про уникнення подвійного оподаткування, розвиток процедури взаємного узгодження
Низький рівень цифровізації податкового контролю	Податкові органи недостатньо застосовують аналітичні та IT-інструменти для виявлення ризикових операцій	Впровадження систем штучного інтелекту та Big Data для аналізу трансфертного ціноутворення
Кадровий дефіцит у сфері трансфертного ціноутворення	Бракує висококваліфікованих фахівців у податкових органах та бізнесі	Розвиток навчальних програм, підвищення кваліфікації, міжнародна співпраця
Судові спори та правова невизначеність	Часті конфлікти між бізнесом і податковими органами, нечіткість правозастосування	Уніфікація практики, розвиток попередніх узгоджень, вдосконалення судової практики

Джерело: сформовано авторами на підставі [37; 45].

На нашу думку, одним із ключових викликів сучасної системи трансфертного ціноутворення в Україні є низький рівень цифровізації податкового контролю. Попри загальний тренд диджиталізації публічних сервісів, сфера податкового адміністрування, зокрема, контролю за контрольованими операціями, залишається значною мірою залежною від традиційних інструментів перевірки та ручної обробки даних» [7].

Відсутність інтегрованих інформаційних платформ, обмежене застосування аналітичних інструментів та алгоритмів штучного інтелекту знижують ефективність моніторингу контрольованих операцій. Наявна практика

передбачає переважно формальне використання поданої платниками документації без поглибленого аналізу даних у реальному часі. «Це створює умови для агресивного податкового планування та суттєво збільшує ризик розмивання податкової бази. У зв'язку з цим необхідно проаналізувати зарубіжну практику цифровізації у сфері трансфертного ціноутворення (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Рівень цифровізації податкового контролю трансфертного ціноутворення: вітчизняна та зарубіжна практика

Аспект цифровізації	**Вітчизняна практика**	**Зарубіжна практика**
Рівень автоматизації	Обмежене використання IT-рішень для аналізу трансфертного ціноутворення	В Естонії – повна електронізація податкової звітності; у Польщі – аналітичні панелі ризиків для трансфертного ціноутворення
Використання Big Data та штучного інтелекту	Аналіз контрольованих операцій здебільшого формальний, без алгоритмів машинного навчання	У Литві та Нідерландах податкові органи застосовують штучний інтелект для виявлення аномалій у даних
Інтеграція даних	Дані ДПС, митниці, банків і міжнародних систем використовуються не повністю	У країнах ЄС створюються інтегровані податкові хаби
Швидкість перевірок	Перевірки тривають довго через ручну обробку документів	В Естонії цифровізація скоротила час перевірок майже удвічі
Обмін інформацією з іншими країнами	Використовується лише частково; обмін даними за BEPS і CRS запроваджується повільно	У більшості країн ОЕСР активно функціонує Country-by-Country Reporting та автоматичний CRS-обмін
Кваліфікація персоналу	Працівники контролюючих органів не завжди мають цифрові навички для роботи з IT-рішеннями	У Сінгапурі та Великій Британії діють програми цифрової підготовки податкових інспекторів

Джерело: [7; 37].

Для підвищення ефективності системи трансфертного ціноутворення в Україні доцільним є впровадження комплексних кроків, спрямованих на цифровізацію процесів податкового контролю. Насамперед, необхідним є створення єдиної цифрової платформи для подання та аналізу документації з трансфертного ціноутворення, яка має бути інтегрована з інформаційними системами Державної податкової служби, митних органів, фінансових установ та органів фінансового моніторингу. Така платформа забезпечить можливість

обробки великих масивів даних у реальному часі та підвищить прозорість операцій» [8].

«Важливим завданням є також впровадження технологій Big Data та алгоритмів штучного інтелекту, які дозволять здійснювати автоматизований аналіз контрольованих операцій, виявляти аномалії у звітності та прогнозувати потенційно ризикові транзакції. Використання інноваційних цифрових інструментів сприятиме зменшенню суб'єктивного фактору у процесі перевірок і підвищить їх результативність.

Особливе значення має розширення міжнародного співробітництва у сфері податкової прозорості. Україна має активніше впроваджувати механізми автоматичного обміну інформацією, зокрема Country-by-Country Reporting (CbCR) та Common Reporting Standard (CRS), що дозволить забезпечити кращу відповідність вимогам ОЕСР та знизити ризики подвійного оподаткування.

Не менш важливою складовою є підвищення цифрової компетентності працівників податкових органів. Ефективне використання новітніх технологій потребує системних програм навчання та залучення IT-фахівців до сфери податкового адміністрування. Це забезпечить більш якісне застосування цифрових інструментів на практиці та сприятиме формуванню сучасної культури податкового контролю» [7].

3.2. Оцінка законодавчого підґрунтя в Україні для повноцінної імплементації міжнародних ініціатив

Світовий рух національних економік до глобалізації та інтеграції безперервно підсилює тиск на принципи міжнародного оподаткування. «Неоднорідність міжнародного податкового простору створює все більше стимулів до розвитку гібридних схем та агресивного податкового планування. Комплексність підходу національних податкових органів до протидії виведенню активних та пасивних доходів та/або прибутків з під оподаткування в межах

зовнішньоекономічних транзакцій стає одним з найбільш актуальних питань захисту суверенності національних податкових надходжень.

Основними каналами BEPS, механізми податкового контролю, за якими є недостатньо розвинутими, та які чинять суттєву загрозу суверенності національних податкових надходжень України є:

недосконалість чинного податкового законодавства щодо КІК;

штучне уникнення визнання статусу постійних представництв нерезидентів на території України.

Впровадження мінімальних стандартів боротьби з розмиванням оподатковуваної бази й виведенням прибутку з-під оподаткування Законом № 466-IX в податкову систему України, в свою чергу, розширило можливості податкових органів до формування комплексного підходу до протидії BEPS.

Зокрема, Законом № 466-IX у податкове законодавство України впроваджено ряд інструментів, які, за умови їх вдосконалення та цільового використання, надають можливості до модернізації податкового контролю за визначеними у дослідженні основними каналами BEPS, методологія контролю за якими раніше була слабо розвинута або відсутня» [39].

3.2.1. Аналіз Закону України № 466-IX у частині інструментів моніторингу за контрольованими операціями

Трансфертне ціноутворення на сьогоднішній день є добре відомою концепцією міжнародного оподаткування для платників податків, що здійснюють зовнішньоекономічні транзакції з пов’язаними особами та/або резидентами низькоподаткових юрисдикцій та/або нерезидентами, що не сплачують податок на прибуток підприємств у країнах реєстрації [41, 42]. «При цьому, важливість контролю за трансфертним ціноутворенням полягає не тільки в контексті досягнення контролюючими органами ефективного рівня податкового регулювання та адміністрування, а й допомагає платникам податків убезпечитись від порушення базових принципів універсального права, таких як

повага до прав людини й основоположних свобод, недискримінація тощо, які створюють перешкоди для розвитку міжнародних економічних відносин та міжнародного співробітництва» [28].

При цьому, як зазначають у своєму дослідженні Краєвський В.М. та Муравський О.Ю.: «Трансфертне ціноутворення, володіючи позитивними ефектами для суб'єкта господарювання (мінімізація витрат та максимізація прибутку) з точку зору управління в системі обліку, поруч має і негативні для суспільства і держави наслідки через застосування незаконних схем трансфертного ціноутворення – формування бази оподаткування в країні з більш сприятливим режимом оподаткування. Для належного функціонування трансфертного ціноутворення в системі обліку і оподаткування суб'єкт господарювання повинен приймати управлінські рішення, що не порушуватимуть ані принципів корпоративної відповідальності, ані принципів соціальної відповідальності суб'єкта господарювання перед суспільством та державою» [17].

«Законом № 466-IX суттєво розширюється перелік інформації, що буде доступна податковим органам для аналізу відповідності умов здійснення контрольованих операції принципу «витягнутої руки», а також зміщуються акценти з дослідження виключно відповідності цін ринковому рівню, на користь дослідження обґрунтованості та справедливості розподілу прибутків в межах МГК між центрами створення вартості та центрами оподаткування такої вартості відповідно до виконуваних функцій, залучених активів та понесених ризиків. Таке зміщення може бути класифіковане як перехід від розгляду формальних питань трансфертного ціноутворення на користь аналізу сутності процесу розподілу вартості» [27].

В свою чергу, впроваджена Законом № 466-IX, трирівнева система звітності з трансфертного ціноутворення пропонує податковим органам принципово новий та потужний інструмент для вивчення сутності процесу трансфертного ціноутворення. Традиційна документація з трансфертного ціноутворення, яка є дуже детальним документом, може бути використана

податковими органами для оцінки того, чи відповідає застосована методологія ціноутворення принципу «витягнутої руки» в контексті конкретної контрольованої операції, додаються майстер-файл та звіт у розрізі країн.

«*Майстер-файл* виконує функцію оглядового документа, який надає фіскальним органам узагальнену інформацію щодо глобального присутності МГК, дозволяє здійснити аналіз основних внутрішньогрупових транзакцій, а також операцій, що є типовими в межах ключових напрямів бізнесу, даючи змогу сформувати уявлення про окремі ланцюги створення вартості і про процес її формування в межах МГК та розподілу між юрисдикціями для цілей оподаткування.

З іншого боку, *звіт у розрізі країн* демонструє узагальнену інформацію стосовно діяльності МГК, демонструючи контролюючим органам процес розподілу та перерозподілу прибутку в межах МГК, що дає змогу прослідкувати рух бази оподаткування від центрів її творення до центрів оподаткування, а також проаналізувати зазначені процеси в контексті рівня економічної присутності» [28].

Отже, «враховуючи сукупність інструментів впроваджених Законом № 466-IX, подальша розбудова ефективної взаємодії суб'єктів господарювання та податкових органів у процесі регулювання та адміністрування контрольованих операцій, має базуватись на принципах податкової доброчесності за допомогою двох інструментів: оцінки якості політики трансфертного ціноутворення та системи внутрішнього регулювання (як результату взаємодії внутрішнього та зовнішнього контролю) і оцінки якості та ефективності системи внутрішнього адміністрування трансфертного ціноутворення (як результату взаємодії систем внутрішнього контролю та адміністрування).

Таким чином, регулювання та адміністрування податкової доброчесності стає новим елементом усталеної системи моніторингу контрольованих операцій суб'єкта господарювання, який пропонується розуміти як використання сукупності інструментів з боку податкового органу, що засвідчує дотримання платником податків принципу добросовісності та відповідальності у контексті

відповідності умов здійснення контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» [134].

Законом № 466-IX, на ряду з класичними та транзакційними методами трансфертного ціноутворення, для цілей встановлення відповідності умов здійснення контрольованої операції принципу «витягнутої руки» впроваджується можливість застосування методики зіставної оцінки вартості, яка ґрунтується на розрахунку поточної вартості (дисконтованої вартості) майбутніх грошових потоків» [27].

Не зважаючи на те, що чинними законодавством передбачено застосування цієї методики виключно для контрольованих операції з нематеріальними активами та реструктуризацій, її комбінація з розширеним визначенням ділової мети здійснення контрольованих операцій надає потужний інструментарій для боротьби з проявами BEPS в межах транскордонних фінансових транзакцій між пов'язаними особами.

3.2.2. Аналіз Закону України № 466-IX у частині інструментів податкового контролю за КІК

Побудова «національної податкової системи є одним з фундаментальних проявів суверенітету, а структура податків та їх ставки, в межах демократичних систем, безпосередньо відображають потреби суспільства у доступі до суспільних благ та розміру публічного сектору. Таким чином, першочерговою метою впровадження контролю за КІК стала протидія штучній алокації прибутків від центрів генерації вартості, де вони були би оподатковані як плата суб'єкта господарювання за доступ до суспільних благ та публічного сектору, у такій формі, яка передбачає мінімальне податкове навантаження або його відсутність, у центрі (юрисдикції) накопичення такої вартості.

У разі досягнення вартісних критеріїв визначених ст. 39^2 ПКУ та накопичення КІК (щодо якої контролером виступає юридична або фізична особа – резидент України) пасивних прибутків без їх подальшого оподаткування (або

з оподаткуванням за ефективною ставкою, що менше за ставку податку на прибуток підприємств в Україні більше ніж на п’ять відсоткових пунктів) у юрисдикції реєстрації та/або без розподілу на користь контролера, такі пасивні прибутки будуть включені в оподатковуваний прибуток контролера (резидента України)» [28].

Проте, «поточне законодавство щодо контролю за КІК має ряд неузгодженостей та прогалин, які, *з одного боку,* можуть допускати негативні прояви BEPS, а *з іншого* – порушувати принцип недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, одного з фундаментальних принципів податкового законодавства України» [27].

«Форми звітності щодо КІК передбачають розкриття потенційно BEPS-ризикових транзакцій КІК, а також іншої інформації, що може бути використана для ідентифікації проявів зловживання міжнародними конвенціями (угодами) України про уникнення подвійного оподаткування, що, в свою чергу, може дозволити доводити контролюючим органам неправомірність застосування платниками податків пільг та переваг, які надаються такими міжнародними конвенціями (угодами) України.

В умовах декларативної складової фіскального нейтралітету податкової системи України, наведене дозволить обмежити або нівелювати відсутність достатніх регуляторних механізмів, що дозволяли би відстоювати суверенітет національних податкових надходжень у двосторонніх відносинах з рядом юрисдикцій, з якими Україною укладено конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, але які не містять положень щодо недопущення неправомірного використання переваг відповідних двосторонніх конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування» [28].

3.2.3. Аналіз Закону України № 466-IX у частині штучного уникнення статусу постійного представництва

Законом № 466-IX суттєво переглянуто та розширено визначення терміну «постійне представництво». У таблиці нижче наведено порівняння визначень терміну «постійне представництво» до набрання чинності Законом № 466-IX та після.

Таблиця 3.3

Зміни у концепції «ділова мета» впроваджені Законом № 466-IX

Редакція ПКУ від 02.04.2020 р. (до набрання чинності Законом № 466-IX)	ПКУ, чинна редакція (після набрання чинності Законом № 466-IX)
З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає: «будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців; надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді; резидентів, які мають повноваження: діяти від імені виключно такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що призводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків; та/або утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу» [38].	З метою оподаткування термін «постійне представництво» «включає: а) будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо загальна тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю (в рамках одного проекту або пов'язаних між собою проектів), що виконуються нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, перевищує 12 місяців; б) надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, через співробітників, найнятих ним для таких цілей, якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 183 дні у будь-якому дванадцятимісячному періоді; в) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов, та/або укладати договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб – нерезидентів; г) осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно

	реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів – утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу» [38].

Джерело: [38]

Враховуючи, що «генезис концепції «постійне представництво» бере своє коріння ще у 1923 році та висвітлюється у Звіті до Фінансового комітету Ліги Націй «Про подвійне оподаткування» як одна з фундаментальних концепцій міжнародного оподаткування, оновлене визначення терміну «постійне представництво», у чинному податковому законодавстві України, значно більше відповідає визначенню постійного представництва закладеному в Модельній Конвенції ОЕСР.

Окрім іншого, розширення визначення терміну «постійне представництво» має значний практичний вплив на взаємозв'язок між національним та міжнародним податковим законодавством. Такий зв'язок яскраво репрезентовано у висновках з Постанови Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20.11.2019 р. у справі № 815/371/18. Зокрема, у наведеному судовому рішенні затверджується принцип, що двостороння угода про уникнення подвійного оподаткування не може встановлювати податкове законодавство відмінне від визначеного ПКУ, в тому числі визначати порядок оподаткування, визначати наявність чи відсутність податків та платників таких податків, включаючи їх права та обов'язки, впроваджувати правила контролю та адміністрування. У зазначеному рішенні Верховного Суду пропонується виключно алгоритм застосування конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування, як механізму вирішення протиріч між двома локальними законодавствами» [28].

До оновлення Законом № 466-IX визначення терміну «постійне представництво», навіть за наявності у відповідній міжнародній конвенції (угоді) України про уникнення подвійного оподаткування більш широкого визначення постійного представництва, визнання його наявності та алокації частини

прибутку нерезидента до такого постійного представництва з метою оподаткування в Україні – було неможливе, з огляду на відсутність у національному податковому законодавстві України відповідного податкового обов'язку.

Враховуючи принцип превалювання міжнародного податкового законодавства (згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України) над національним, закладений у ПКУ [38], «при одночасному складному взаємозв'язку між таким національним та міжнародним податковим законодавством, приведення у відповідність положень національного та міжнародного податкового законодавства надає контролюючим органам можливість застосовувати інноваційні інструменти податкового контролю за штучним уникненням статусу постійного представництва нерезидентами. При цьому, ефективна реалізація наявного інструментарію передбачає розробки відповідної системи індикаторів для виявлення незареєстрованих постійних представництв нерезидентів.

Отже, можна стверджувати, що Законом № 466-IX у податкову систему України впроваджено належні механізми, що створюють передумови для реалізації сучасних технологій податкового контролю за негативними наслідками BEPS, а також підґрунтя для розробки інструментів протидії проявам BEPS, що визначені основними на попередніх етапах дослідження, й механізми податкового контролю за якими є недостатньо розвинутими, та які чинять суттєву загрозу суверенності національних податкових надходжень України» [27].

Висновки до третього розділу

Проаналізовано впровадження Закону України № 466-IX, що створює передумови до розробки інноваційних інструментом податкового контролю за транскордонними фінансовими транзакціями в умовах BEPS. Зокрема, огляд законодавчої бази дає розуміння у правильних кроках України в контексті

імплементації міжнародних податкових практик.

В цьому контексті вивчено механізми контролю за КІК податковим органам інформацію, що раніше була недоступною або обмеженою та дозволяє здійснювати контроль й за іншими сферами міжнародного оподаткування.

Крім цього, з'ясовано, що суттєво розширено визначення терміну «постійне представництво» для врегулювання складного взаємозв'язку між національним та міжнародним податковим законодавством у цій сфері.

В частині контрольованих операцій розглянуто посилення з боку податкових інституцій моніторингу за їх діяльністю завдяки використання майстер-файлу та звіт в розрізі країн.

Отже, реалізація подібних законодавчих норм позитивно вплине на імплементацію в Україні міжнародних податкових ініціатив, а також додасть можливості додаткового контролю за МГК.

ВИСНОВКИ

Епоха безконтрольного виведення прибутків у низькоподаткові гавані завершилася. Майбутнє міжнародного податкового планування полягає у площині етичного оподаткування, цифровізації звітності та повної прозорості фінансових потоків перед державними регуляторами.

Історичні дані, а також реалії міжнародної політики та дипломатії, демонструють, що реалізація та впровадження таких проектів передбачає залучення великої кількості суб'єктів з різними інтересами, цілями та завданнями. Водночас демонструється важливість узгодженості між стратегічними та тактичними цілями, що дозволяє забезпечити суверенітет національних податкових надходжень у короткостроковій та середньостроковій перспективі, що є одним із фундаментальних проявів суверенітету національних економік.

У дослідженні описано історію міжнародного податкового планування, реалізація якого має відбуватися виключно в правових рамках міжнародних податкових ініціатив, що підтримуються та впроваджуються між країнами.

Теоретичне значення полягає в розвитку розуміння динаміки податкових систем та цілей адміністрування: наприклад, якщо створення механізмів боротьби з подвійним оподаткуванням та неоподаткуванням базувалося на принципах практичної доцільності та суверенітету національних податкових систем, то наразі спостерігається чіткий рух до повної гармонізації міжнародної податкової сфери, що є невід'ємним елементом глобалізації.

Водночас, на тлі глобальних проектів, менше уваги приділяється основним діям, що лежать в основі плану контрзаходів BEPS, зокрема, щодо недобросовісного використання пільг за угодами про уникнення подвійного оподаткування, контролю за постійними представництвами, трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній тощо.

Ключовим результатом дослідження є визначення та належне обґрунтування важливості комбінованого використання інструментів боротьби з ухиленням від сплати податків у рамках BEPS. Комплексне використання

інструментів контролю в різних сферах міжнародного оподаткування є ключовим для розробки сучасних технологій податкового контролю в боротьбі з BEPS, зрештою спрямованого на захист суверенітету національних податкових надходжень України.

Теоретичні та практичні наукові результати дослідження можуть бути використані для вирішення кількох важливих наукових питань, зокрема:

- розробка та вдосконалення регуляторних механізмів для забезпечення справжньої, а не лише декларативної, податкової нейтральності податкових систем у міжнародному контексті;

- вдосконалення методів та інструментів моніторингу агресивних транскордонних податкових схем, що використовуються багатонаціональними корпораціями;

- забезпечення прозорості та підзвітності іноземних компаній, що працюють в Україні.

Впровадження Законом № 466-IX мінімальних стандартів боротьби з BEPS надало контролюючим органам ряд інструментів контролю та протидії негативним проявам BEPS.

Зокрема, впроваджені інструменти, якщо вони вдосконалені, цілеспрямовані та комплексні, пропонують можливості для розвитку інноваційних технологій податкового контролю та стягнення податків через основні канали BEPS.

Аналіз процесу штучного обходу статусу постійного представництва нерезидентів в Україні виявив три основні рівні проблеми:

- представництва нерезидентів, які не мають статусу постійного представництва;

- діяльність нерезидента в Україні, яка навмисно приховує свою присутність та обходить вимоги законодавства;

- діяльність нерезидента в Україні, яка може вважатися постійним представництвом нерезидента.

Комплексне використання інструментів контролю в різних сферах міжнародного оподаткування є ключовим для розвитку сучасних технологій податкового контролю в процесі боротьби з BEPS, з кінцевою метою захисту національного податкового суверенітету України.

Глобальний зсув національних економік у бік глобалізації та інтеграції постійно посилює тиск на принципи міжнародного оподаткування, роблячи міжнародний податковий простір неоднорідним. Ця неоднорідність сприяла розвитку гібридного міжнародного структурування та схем агресивного податкового планування.

У контексті захисту національного податкового суверенітету, розробка комплексного регуляторного підходу до боротьби з відхиленням активних та пасивних доходів та/або прибутків від оподаткування через зовнішньоекономічні операції стала одним із найважливіших завдань сучасної податкової політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акіншина О.В., Третьякова Л.І. Міжнародне податкове планування в умовах світової глобалізації економіки. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 767. С. 249-256.

2. Баскова А.К. Міжнародне податкове планування в епоху глобальної прозорості. Інтернаука: Міжнародний науковий журнал. 2018. № 14 (54). С. 24-27. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2057-2018-14-4050.

3. Брехов С.С., Коротун В.І. Світовий досвід протидії агресивному податковому плануванню: висновки для України. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2015. № 2. С. 121-134.

4. Височан О., Ясінська А. Податкове планування у зовнішньоекономічній діяльності підприємств: наукові інтереси. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. Випуск 10 (2025). URL: https://www.researchgate.net/publication/396539512_Podatkove_planuvanna_u_zovnisnoekonomicnij_dialnosti_pidpriemstv_naukovi_interesi_ukrainskih_vcenih

5. Греца Я.В. Визначення місця здійснення господарської діяльності під час здійснення податкового планування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2019. Вип. 59. Т. 2. С. 38-40.

6. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с. URL: https://uacademic.info/ua/document/0520U101586

7. Грищук Г. В., Пономаренко А. С. Оцінка ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення України в умовах цифрової трансформації. Актуальні питання економічних наук. 05.09.2025 URL: DOI https://doi.org/10.5281/zenodo.17063236

8. Грищук Г. В., Чепіль С. О. Податковий контроль як інструмент протидії тіньовій економіці в Україні. Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Економічні науки. 2024. Вип. 2 (74). С. 100–107. URL:

https://journals.maup.com.ua/index.php/economics/article/view/3070

9. Грищук Г.В., Пономаренко А.С. Трансфертне ціноутворення в системі оподаткування: причини виникнення, історія розвитку та реалії сьогодення. International Scientific Journal "Internauka". Series: "Economic Sciences". URL: https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17518923113278.pdf

10. Єсімов С.С. Міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». URL: https://surl.li/jpxlza

11. Івашко О.А. Інструментарій податкового планування та процеси ухилення від сплати податків в контексті діючої практики функціонування офшорних юрисдикцій. Моделювання регіональної економіки. 2013. № 1. С. 204-218.

12. Касперович Ю.В. Міжнародний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування та розмиванням податкової бази: висновки та рецепти для України. Аналітична записка. 2017. URL: https://www.niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/mizhnarodniy-dosvid-borotbi-z-ukhilennyam-vid-opodatkuvannya-ta

13. Касперович Ю.В. Напрями вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення відповідно до Рекомендацій ОЕСР. 2015. №3(36). С. 86-96. URL: http://www.niss.gov.ua/public/File/Str_prioritetu/SP_3_15.pdf

14. Клименко К.В., Ухналь Н.М. Імплементація Pillar two як інструменту посилення національних податкових політик. Фінанси України. 4, 2025. URL: https://lnk.ua/xNK6AZKV8

15. Краєвський В. М., Мискін Ю. І. Природа подвійного оподаткування у трансфертному ціноутворенні. Науковий погляд: економіка та управління. 2024. № 1(85). URL: https://doi.org/10.32782/2521- 666x/2024-85-4.

16. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Tax compliance control and audit of transfer pricing transactions. Економіка розвитку систем. 2024. Т. 6, № 1. С. 37–45. URL: https://doi.org/10.32782/2707-8019/2024-1-5.

17. Краєвський В. М., Муравський О. Ю. Обліково-податкова природа трансфертного ціноутворення. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2023. № 5(73). URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-5-8906.

18. Кузнечікова О. КІК та контролююча особа 2025: оподаткування, звітність, штрафи. Мармаер. 16.10.2025. https://marmaer.ua/kik

19. Кузьмін О.Є., Тодощук А.В., Мельник О.Г. Особливості оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 769. С. 138-143.

20. Курілов Є. Що каже нова доповідь ОЕСР про податкову прозорість та впровадження мінімальних стандартів BEPS. URL: https://azones.law/analytics/shho-kazhe-nova-dopovid-oesr-pro-podatkovu-prozorist-ta-vprovadzhennya-minimalnyh-standartiv-beps/

21. Лоскоріх Г. Л., Перчі О. Ф. Міжнародні податкові ініціативи та їх адаптація в Україні: значення Pillar 1 і Pillar 2 для податкової й бюджетної політики. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління. № 20. 2025. URL: https://surl.li/dcsfsi

22. Максименко А.В. Міжнародне податкове планування під призмою офшорних юрисдикцій. Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 9 (172). С. 14-18.

23. Максименко А.В. Офшорні центри як інструмент міжнародного податкового планування. Формування ринкових відносин в Україні. 2017. № 9 (196). С. 25-30.

24. Меліхова Т.О., Маслєннікова І.А. Удосконалення обліку, оподаткування та аудиту товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій для ефективного податкового планування на торговельних підприємствах. Ефективна економіка. 2021. № 11. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.11.1.

25. Носенко Д. В. Агресивне податкове структурування з залученням фіскально прозорих осіб як загроза суверенності національних податкових надходжень. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2023. № 8(76). URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-8-9078.

26. Носенко Д. В. Від усунення подвійного оподаткування до шкідливої податкової конкуренції: історичний контекст та подальший розвиток. Український економічний часопис. 2024. № 6. С. 80-86. URL: https://doi.org/10.32782/2786- 8273/2024-6-13.

27. Носенко Д. В. Оцінка шкідливих впливів BEPS щодо штучного уникнення визнання статусу постійного представництва в контексті фіскального нейтралітету. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2024. № 10(90). URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-10-10368.

28. Носенко Д.В. Сучасні технології податкового контролю: протидія розмиванню податкової бази й приховуванню прибутку: дис… д-ра філософії. 072. Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна, Харків, 2025. 212 с. URL: https://www.uacademic.info/ua/document/0825U002300

29. Осадча О.О. Податкове планування та податкова оптимізація в системі управління підприємством. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». 2019. № 14 (42). С. 125-130. DOI: https://doi.org/10.25264/2311-5149-2019-14(42)-125-130.

30. Офіційний сайт Державної податкової служби України. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (грудень 2024 року). URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne- tsinoutvorennya/prezentatsiyni-materiali/print-851139.html

31. Офіційний сайт ДПС України. BEPS та GAAR: роль обміну податковою інформацією у протидії ухиленню від сплати податків. URL: https://sumy.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/885302.html

32. Офіційний сайт ДПС України. КІК: результати подання звітності та повідомлень (станом на 01.01.2026). URL: tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-

tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/kontrolovani-inozemni-kompanii/prezentatsiyni-materiali/972083.html

33. Офіційний сайт ДПС України. Плани та звіти роботи. URL: https//www.tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/

34. Офіційний сайт ДПС України. Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів. URL: https://tax.gov.ua/data/files/269237.pdf

35. Офіційний сайт ДПС України. Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (січень 2026 року) URL: tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkuvannya/transfertne-tsinoutvorennya/prezentatsiyni-materiali/972082.html

36. Паєнтко Т.В., Гуменний А.А. Офшорні юрисдикції та загрози їх використання у схемах агресивного податкового планування. Незалежний аудитор: науково-практичне видання. 2017. № 20 (II). С. 15-21.

37. Пирога С. С. Реформи трансфертного ціноутворення в контексті BEPS: проблеми залишаються. *Право і безпека.* 2024. Вип. 1 (92). DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15

38. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

39. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX: станом на 1 січ. 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text.

40. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466- 20#Text.

41. 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 16.09.2015 р. № 977: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-п#Text.

42. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 № 480. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п#Text.

43. Чиж А.Ю. Податкове планування грошових зобов'язань підприємства. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2014. № 1 (208). С. 172-177.

44. Шевченко І.В. Рекомендації щодо застосування методів міжнародного податкового планування в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 3 (142). С. 26-31.

45. Transfer pricing in Ukraine: a system of analytical, digital, and control management : Scientific monograph. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2025. 132 p. URL: http://www.baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/book/606